Rechtsfragen der Gemeindebiersteuer

INAUGURAL-DISSERTATION

zur

Erlangung der Doktorwürde der Rechtswissenschaft

der Rechts- und Staatswissenschaftlichen Fakultät

der Martin-Luther-Universität

Halle-Wittenberg

vorgelegt von

MANFRED JOBST

Referendar

aus Berlin-Wilmersdorf

Berichterstatter: Prof. Dr. Bilfinger.

1 9 NOLTE 3 6

DISSERTATIONS-VERLAG G. H. NOLTE DÜSSELDORF

MEINEN LIEBEN ELTERN.

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

INHALTS-VERZEICHNIS

A. Einleitung: Die Stellung der Gemeindebiersteuer im Steuersystem.

B. Zur Geschichte der Entwicklung der Gemeindebiersteuer.

C. Das geltende Recht.

I. Die Rechtsgrundlagen.
II. Die Ausgestaltung der Steuer.

D. Einzelfragen des Gemeindebiersteuerrechtes.

I. Der Einführer.

1. Der Einführerbegriff.
2. Die Regelung in den Mustersteuerordnungen der Länder.
3. Die gesamtschuldnerische Haftung mehrerer Einführer.
4. Die Grenzen der nachträglichen Heranziehung zur Steuer.
5. Die Ausgleichung zwischen den Gesamtschuldnern.

II. Die Auskunftspflicht.

1. Die Auskunftspflicht der steuerpflichtigen Brauerei.
2. Die Auskunftspflicht der nicht steuerpflichtigen Brauerei.
3. Die Auskunftspflicht der Reichsbahn.

III. Sonderfälle.

1. Die Steuerfreiheit von ausgeführtem Bier.
2. Die Unterscheidung von Durchfuhrbier und wieder ausgeführtem Bier.
3. Zur Frage der unterschiedlichen Besteuerung des einheimischen und des eingeführten Bieres.

IV. Die Umsatzsteuerpflicht.

E. Ausblick: Möglichkeiten zur Umgestaltung der Gemeindebiersteuer.

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41544704_0057

SCHRIFTTUM.

Barth, Die Stellung der Verbrauchssteuern im Gemeindebudget in der Vor- und Nachkriegszeit, Diss. Freiburg 1929.

Becher, Reichsabgabenordnung, 4. Aufl., Berlin und Wien 1932.

Beck, Umsatzsteuergesetz, Berlin 1935.

Becker, Reichsabgabenordnung, 7. Aufl. Berlin 1930 und Nachtrag Berlin 1931.

Boethke, Über die Getränkesteuern der Gemeinden, in Zeitschrift für Zölle und Verbrauchssteuern, 1924, Heft 23 S. 175—177.

— Über Rechte der Gemeinden zur Besteuerung des Bieres, in Tageszeitung für Brauerei, Nr. 280 vom 28. Nov. 1924.

— Die gesamtschuldnerische Haftung nach Steuerrecht in DStBl. 1927 Nr. 9.

Bornhak, Preußisches Verwaltungsrecht, Bd. 1 und 2, Berlin 1884 und 85.

Dierkes, Die indirekten Gemeindesteuern in Deutschland, Stilkes Rechtsbibliothek, Nr. 101, Berlin 1930.

v. Eheberg, Grundriß der Finanzwissenschaft, Leipzig 1930. (5. u. 6. Aufl.).

Eichhorn, Vereinbarungen im Steuerrecht, in Vierteljahrschrift für Steuer- und Finanzrecht, 1931.

Enneccerus-Lehmann, Bd. II, Marburg 1930.

Fischer, Das Gemeindebiersteuerrecht Bayerns. Diss. München, 1928.

Fritsch, Handbuch der Eisenbahngesetzgebung im Deutschen Reiche und in Preußen. 3. Aufl. Berlin 1930.

Gerloff-Meisel, Handbuch für Finanzwissenschaft, 1. Bd. Tübingen 1926.

Hack, Zur Reform des Gemeindesteuerwesens in Württemberg, in Zeitschrift f. d. g. Staatswissenschaften, Bd. 28, Tübingen 1872.

Hedemann, Die Flucht in die Generalklauseln, eine Gefahr für Recht und Staat, Tübingen 1933.

Hensel, Steuerrecht, 3. Aufl. Berlin 1933.

Klotz, Zur Auskunftspflicht auswärtiger Brauereien in Gemeindebiersteuerangelegenheiten, in Tageszeitung für Brauerei, Nr. 253, vom 28. Okt. 1930.

— Auskunftspflicht der Brauereien in Gemeindebiersteuerangelegenheiten, in Tageszeitung für Brauerei, Nr. 297 vom 19. Dez. 1929.

Koppe, Auskunftspflicht der Brauereien in Steuerangelegenheiten der Kunden, in Tageszeitung für Brauerei Nr. 96 vom 24. April 1928.

— Gesunde und gerechte Biersteuern, in der Sonderbeilage des „Deutschen Volkswirtes" Nr. 48 v. 31. Aug. 1934.

Koppe-Fleminger, Biersteuerrecht, Berlin-Wien, 3. Aufl., 1927; 4. Aufl. 1931.

Lippmann, Das Bürgerliche Gesetzbuch über Einheits- und Mehrheitsschuld in Bürgschaft und Gesamtschuld, Archiv für zivilistische Praxis, Bd. 111.

Mackensen-Rogers, Die Beistands- und Auskunftspflicht der Reichsbahn auf dem Gebiete der Gemeindegetränkesteuer, in Tageszeitung für Brauerei, Nr. 272 vom 26. 11. 1925.

Nieberl, Die Reichsabgabenordnung, 3. Aufl. Berlin und Leipzig, 1932.

Pape, Die Neuregelung der Gemeindegetränkesteuer, in Deutsche Steuerzeitung Nr. 5, 1927.

Plückebaum, Umsatzsteuergesetz, 2. Aufl. Berlin 1935.

Poetzsch-Heffter, Treu und Glauben und gute Sitten im öffentlichen Recht, in DJZ 1933, Heft 11.

Popitz, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz in der Fassung vom 8. Mai 1926, Berlin 1928.
Reichsgerichtsräte-Kommentar Bd. I, Berlin und Leipzig 1928.
Röttinger, Der neue Finanzausgleich vom 10. Aug. 1925, in Sammlung der Steuergesetze, Nr. 65, Stuttgart 1926.
Roscher, Finanzwissenschaft, 5. Aufl. Stuttgart und Berlin, 1901.
Sarter-Kittel, Die deutsche Reichsbahngesellschaft, 3. Aufl. Berlin 1930.
Schäffle, Die Steuer, in Hand- und Lehrbuch der Staatswissenschaft, Abt. II, Finanzwissenschaft, 2. Bd. Leipzig 1895.
Schmidt, Der Begriff des Einführers, Denkschrift Berlin 1931.
Schüle, Treu und Glauben im deutschen Verwaltungsrecht, Verw. Archiv, Bd. 38 und 39.
Staudinger, Recht der Schuldverhältnisse, Bd. II, 1 9. Aufl., Berlin 1930 und Bd. II, 3, Berlin 1929.
Trautvetter-Hoffmann, Kommentar zu den Zoll- und Steuergesetzen, Berlin 1912.
Wagner, Finanzwissenschaft, Bd. II, 2. Aufl. Leipzig 1890.
Zergiebel, Die Auskunftspflicht der Brauereien gegenüber den Gemeinden in Getränkesteuerangelegenheiten der Wirte, in Tageszeitung für Brauerei, Nr. 11 vom 14. Jan. 1925.

Berliner Börsenzeitung.
Deutsche Juristenzeitung.
Deutsche Verkehrsrundschau.
Deutsche Steuerblatt.

Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanzhofs (RFH).
Jahrbücher des Sächsischen Oberverwaltungsgerichts.
Reichssteuerblatt (RStBl.).
Reichsgesetzblatt (RGBl.).
Reichsgericht in Zivilsachen (RGZ)
Reichs- und preußisches Verwaltungsbatt (RuPrVwBl.)
Reichsanzeiger (RAnz.)
Reichstagsdrucksachen 1924—1927.
Stenographische Berichte 1918.
Entscheidungen des Preuß. Oberverwaltungsgerichtes (OVG)
Mustersteuerordnungen.
Ministerialblatt für innere Verwaltung (MBliV).
Gesetz-, Verordnungs- und Amtsblätter verschiedener Länder.
Mitteilungen des deutschen Brauerbundes e. V. (Mitt.)
Allgemeine Brauerei- und Hopfenzeitung, Nürnberg (Allg. Br. u. Hopf. Zeit.)
Tageszeitung für Brauerei (TgfBr.)
Steuer und Wirtschaft (StuW)
Das Gasthaus (Zeitschrift)
Zeitschrift für Staats- und Gemeindeverwaltung.
Tätigkeitsbericht des deutschen Brauerbundes e. V.
Zeitschrift für Zölle und Verbrauchssteuer (ZfZ).
Das Recht
Archiv für zivilistische Praxis (ArchfZPr.).
Juristische Wochenschrift.
Die deutsche Steuerzeitung (DStZ)
Der deutsche Volkswirt.
Archiv des Brauerbundes (ABB).
Deutsche Gastwirtszeitung.

A. EINLEITUNG.

DIE STELLUNG DER GEMEINEDEBIERSTEUER IM STEUERSYSTEM.

Eine juristische Untersuchung der Gemeindebiersteuer (GBSt.) hat zunächst davon auszugehen, die Stellung dieser Steuer im Steuersystem aufzuzeigen. Die öffentlichen Abgaben lassen sich einmal unter dem Gesichtspunkt der Steuergewalt in Reichs-, Landes- und Gemeindeabgaben einteilen, eine Einteilung, welche die GBSt — wie schon der Name andeutet — ohne weiteres als Gemeindeabgabe kennzeichnet. Von einer unbeschränkten Steuerhoheit der Länder und Gemeinden kann natürlich in diesem Zusammenhange nicht gesprochen werden. Vielmehr bestimmt das Reich durch seine Rahmengesetzgebung die Grenzen, innerhalb deren eine Auswirkungsmöglichkeit der Landes-[1]) und Gemeindesteuerhoheit gegeben ist[2]).

Weiterhin lassen sich die verschiedenen Abgaben nach sachlichen Gesichtspunkten zergliedern. Der bekanntesten Gruppierung der Finanzwissenschaft in direkte und indirekte Steuern ist einmal die Art der Steuererhebung als Unterscheidungsmerkmal zugrunde gelegt worden. Es finden sich daher für die Bezeichnung direkte und indirekte Steuern auch die Ausdrücke „Trag- und Vorschußsteuern“[3]). In einem anderen Sinne werden diejenigen Steuern als direkte bezeichnet, welche die Leistungsfähigkeit unmittelbar zu erfassen suchen, diejenigen als indirekte Steuern, die an Äußerungen der Leistungsfähigkeit anknüpfen, aus denen ein Schluß auf diese gezogen werden kann[4]). Schließlich stellt eine dritte Betrachtungsweise die verwaltungstechnische Erhebungsform in den Vordergrund und

1) Unter „Steuerhoheit“ ist die allgemeine Staatshoheit in Richtung auf ein bestimmtes Gebiet staatlicher Tätigkeit zu verstehen. Während nach der Weimarer Verfassung diese Steuerhoheit sowohl dem Reich als auch den Ländern zustand, hat das Gesetz über den Neuaufbau des Reiches vom 30. 1. 34 (RGBl. I, S. 75) mit diesem Grundsatz gebrochen. Art. II des genannten Gesetzes bestimmt, daß sämtliche Hoheitsrechte der Länder auf das Reich übergehen. Wenn auch die auf das Reich übergegangenen Hoheitsrechte der Länder durch die erste VO über den Neuaufbau des Reiches vom 2. 2. 34. (RGBl. I, S. 81) auf die Länder delegiert worden sind, so bedeutet dies doch eine grundsätzlich und praktisch einschneidende Änderung gegenüber dem früheren Zustand. Die Länder üben ihre Befugnisse nicht mehr aus eigner Machtvollkommenheit aus, sondern nur im Auftrag und im Namen des Reiches. Der Begriff der Landessteuerhoheit ist demnach nur im Sinne eines abgeleiteten Rechts zu verstehen.

2) Eheberg, S. 67.

3) Eheberg, S. 63; Schäffle, S. 68.

4) Eheberg, S. 63.

unterscheidet danach sogenannte veranlagte und tarifierte Steuern, die mit den direkten und indirekten Steuern identisch sein sollen[5]). Der Streit um eine geeignete Einteilungsweise ist indessen müßig. Denn welcher Unterscheidungsmodus auch im einzelnen gewählt wird: immer muß die GBSt ihren Platz unter den indirekten Steuern[6]) erhalten.

Wie die finanzwissenschaftliche Einteilung nicht an das Wesen der Steuern und ihre innere Zusammengehörigkeit anknüpft, so dienen auch die in den Steuergesetzen verwendeten Unterscheidungsmerkmale in der Regel nur verwaltungstechnischen Zwecken. Die AO stellt die Zölle und Verbrauchssteuern den übrigen Steuern gleich und weist damit die GBSt der Gruppe der Verbrauchssteuern zu.

B. ZUR GESCHICHTE DER ENTWICKLUNG DER GEMEINDEBIERSTEUER.

Schon frühzeitig finden sich Ansätze zu einer Besteuerung des Bieres durch die Gemeinden. Der Ursprung dieser Gemeindebiersteuer läßt sich schwer feststellen und kann von dem der Bierbesteuerung — und in weiterem Zusammenhang damit von dem der Verbrauchssteuer überhaupt — nicht getrennt werden. Die Schwierigkeit der Ursprungsbestimmung liegt in erster Linie in der übergroßen Mannigfaltigkeit der lokalen Verhältnisse und Gewohnheiten, die nicht zuletzt durch das Fehlen eines einheitlichen Reichsgebietes begünstigt wurde. Die Darstellung muß sich jedenfalls darauf beschränken, in kurzen Zügen die Entwicklung der Biersteuer[7]) in den wichtigsten Ländern Deutschlands aufzuzeigen.

In der Mark Brandenburg, dem Kernland des späteren Preußens, war es dem Kurfürsten Johann Cicero 1488 in Verfolg der Neugestaltung der Finanzverwaltung gelungen, eine Bierziese einzuführen[8]). Diese Ziese, die erstmalig von Ständen auf sieben Jahre bewilligt worden war, wurde allmählich infolge fortgesetzter Bewilli-

---

5) Wagner, S. 239.

6) Der Ausdruck „indirekte Steuer" tritt heute in der amtlichen Terminologie nur selten auf (Becker, AO § 1, Anm. 10). Die AO kennt die Unterscheidung von direkten und indirekten Steuern nicht, sondern spricht nur von Zöllen und Verbrauchssteuern im Gegensatz zu den übrigen Steuern. Nur zweimal erwähnt sie das Wort „direkte Steuer" und zwar im § 34, Abs. 2 und im § 50 Abs. 2 an untergeordneter Stelle. Nach der Einteilung der AO fällt die GBSt. unter die Verbrauchssteuern.

7) Der Ausdruck „Biersteuer" will ganz allgemein eine bestimmte Verbrauchssteuer kennzeichnen. Unter dem gemeinsamen Oberbegriff „Biersteuer" ist im einzelnen die Reichs- und Gemeindebiersteuer zu unterscheiden, je nachdem das Reich oder die Gemeinde als Steuergläubiger in Erscheinung tritt.

8) Bornhak, Bd. I, S. 226.

gungen zu einer ständigen Abgabe. Sie stand im Unterschied zu dem seit 1549 erhobenen „neuen Biergeld" nicht den Ständen, sondern dem Kurfürsten zu[9]). Später erhoben auch die Stadtgemeinden eine Bierziese. 1766 fiel anläßlich der Neuordnung des Akzisewesens sowohl das alte wie das neue Biergeld fort und wurde durch einen festen Akzisetarif ersetzt[10]). Die weitere Entwicklung in Preußen zeigt, daß die Konsumsteuern als Fortbildung der Akzise des ständischen und absoluten Staates angesehen werden können. Im Gegensatz dazu weisen die badischen Verbrauchssteuern, und damit auch die Biersteuern, eine nahe Verwandtschaft mit dem französischen Oktroi auf, d. h. eine gewisse Verbrauchsauflage in Gestalt örtlicher Zölle[11]). Dieser war bei Überführung gewisser Waren in ein kleineres selbständiges Gebiet, besonders in Gemeinden und Städten zu entrichten. In Baden war der Oktroi eine Kommunalabgabe, die als selbständige Verbrauchssteuer des Gemeindekörpers oder als Zuschlag zu den Staatssteuern erhoben wurde. In Württemberg erscheint die Biersteuer als sogenanntes Umgelt schon im 14. Jahrhundert[12]). Es half damals den Aufwand für die Befestigung von Städten decken. Teilweise stand die Steuer dem Landesherrn zu, teilweise der einzelnen Gemeinde. Ähnlich lagen die Verhältnisse in Bayern, wenn auch hier eine lokale Verbrauchsabgabe von Bier für städtische Zwecke erst seit dem Ende des 18. Jahrhunderts zu finden ist[13]).

In neuerer Zeit hat das Gemeindebiersteuerrecht einen vielgestaltigen Entwicklungsgang durchgemacht. Zahlreiche Reichs- und Landesgesetze und Verordnungen brachten Änderungen, so daß das Bild der GBSt kein einheitliches ist. Die Bedeutung der Reichsgesetze als Rahmengesetze, innerhalb deren sich die Steuerhoheit der Gemeinden allein auswirken kann, läßt es erklärlich erscheinen, daß bei Betrachtung und Darstellung der weiteren Ausgestaltung der GBSt die Reichsgesetzgebung den Ausgangspunkt bilden muß. Die Landes- und Gemeindegesetzgebung verdient nur insoweit Berücksichtigung, als sie durch Aus- und Durchführungsbestimmungen den Tatbestand der GBSt im einzelnen näher umreißt und festlegt.

Im Zollvereinigungsvertrag vom 8. Juli 1867[14]) wurde in Art. 5 II § 7 eine bestimmte Beziehung zwischen Staats- und Kommunalsteuern in der Art geschaffen, daß die für Rechnung der Gemeinden zur Erhebung gelangenden Abgaben von Bier bezüglich ihrer Höhe einer Beschränkung unterliegen sollten. Der Steuersatz der Kommunen durfte 20% des Staatssteuerhöchstsatzes nicht überschreiten, weil sonst die Gefahr einer übergroßen Ausschöpfung der Steuerquelle durch die Gemeinden bestanden hätte. Das bedeutete je hl Bier eine

9) Bornhak, Bd. I, S. 228.
10) Bornhak, Bd. II, S. 249.
11) Barth, a.a.O. S. 30 ff.
12) Hack, a.a.O. S. 447 ff.
13) Fischer, a.a.O. S. 428.
14) RGBl. 1867 I. S. 83.

gemeindliche Steuergrenze von 65 Pfg. Dieser Steuersatz wurde durch das Brausteuergesetz vom 15. Juli 1909[15]) und das Gesetz zur Änderung des Brausteuergesetzes vom 15. Juli 1909[16]) für die norddeutsche Brausteuergemeinschaft aufrecht erhalten, obgleich die für die staatliche Besteuerung geltenden Sätze erhöht wurden. Im § 58 des Brausteuergesetzes vom 15. Juli 1909 in Verbindung mit Art. IV des Gesetzes zur Änderung des Brausteuergesetzes vom 15. Juli 1909 war weiter bestimmt, daß die von den Gemeinden vor dem 1. Okt. 1908 erhobenen, jene Grenze von 65 Pfg. überschreitenden Abgaben für Bier forterhoben werden durften. Diese Forterhebung beschränkte sich aber auf die Zeit bis zum 1. Oktober 1915. Das Brausteuergesetz vom 26. Juli 1918[17]) verbot die Erhebung von 65 Pfg. übersteigenden Abgaben. Schon damals hatten sich starke Strömungen, die auf eine Beseitigung der GBSt abzielten, bemerkbar gemacht. Die Steuer wurde als ungerechtfertigte Doppelbesteuerung bezeichnet, die im Verhältnis zu den Schwierigkeiten der Erhebung nur geringe Beträge bringe[18]). Dies führte dazu, daß die durch die Geldentwertung der Inflationszeit notwendig gewordene Erhöhung einzelner Verbrauchssteuern im Jahre 1922 die GBSt nicht umfaßte. Man beließ es bei der ursprünglichen Regelung, die einen Steuersatz von 65 Pfg. je hl Bier vorsah. Dies kam einer Beseitigung der GBSt gleich.

In den Ländern Württemberg, Bayern und Baden bestanden in Bezug auf die Biersteuer gewisse Reservate, die aber durch den Anschluß an die norddeutsche Brausteuergemeinschaft im Jahre 1919 größtenteils beseitigt wurden[19]).

Im Jahre 1923 trat auf dem Gebiete der GBSt durch § 13 des Gesetzes zur Änderung des Landessteuergesetzes vom 23. Juni 1923[20]) eine neue Rechtslage ein. Diese gestattete den Gemeinden bzw. Gemeindeverbänden mit Genehmigung der Landesregierung, auf den örtlichen Verbrauch von Bier und anderen Getränken eine Getränkesteuer zu erheben. Das Finanzausgleichsgesetz vom 23. Juli 1923[21]) hat diese Vorschrift des Gesetzes zur Änderung des Landessteuergesetzes im § 14 übernommen. Die Bemessung der Steuer richtete sich nach dem Kleinhandelspreis. Der Steuersatz durfte 5% dieses Preises nicht übersteigen. Eine andere Art der Bemessung legte die Menge des steuerbaren Getränkes, z. B. des Bieres, zugrunde, stand jedoch in bestimmten Beziehungen zur ersten Methode insoweit, als die sich aus der Bemessung nach dem Kleinhandelspreis ergebenden Sätze nicht überschritten werden durften. Die Geltungs-

---

15) RGBl. 1909, I. S. 773.
16) RGBl. 1909 I S. 695.
17) RGBl. I S. 863.
18) Reichstagsdrucksachen Nr. 1686 v. 1914—18, S. 23—27, 37—40; stenogr. Ber. 1918, S. 5979 und 6128.
19) Württemberg trat der nordd. Brausteuergemeinschaft am 27. 3. 1919, Bayern und Baden am 24. 6. 19. bei.
20) RGBl. I S. 483.
21) RGBl. I S. 494.

dauer des Finanzausgleichsgesetzes, durch das den Gemeinden das gesamte Gebiet der Getränkesteuer zugewiesen wurde, erfuhr durch das Gesetz vom 26. März 1925 [22]) eine Verlängerung bis zum 30. September 1925. Das Gesetz über Änderungen des Finanzausgleichsgesetzes vom 10. August 1925 [23]) brachte gewisse Einschränkungen in der kommunalen Getränkebesteuerung [24]). Diejenigen Gemeinden, die eine Getränkesteuer vor dem 18. Sept. 1925 bei sich eingeführt hatten, durften diese unter Beibehaltung der geltenden Steuersätze weiter erheben. Den übrigen Gemeinden war die Neueinführung nach diesem Stichtag untersagt. Mit dem 31. März 1927 sollte die kommunale Getränkebesteuerung überhaupt ihr Ende finden (§ 14 a des FAG v. 10. Aug. 1925). Die Erwartungen der verschiedenen interessierten Gewerbe, die sich an die Beseitigung der Getränkesteuer auf Grund des § 14 a (§ 16 der Neufassung v. 27. 4. 1926) [25]) knüpften, sollten jedoch größtenteils enttäuscht werden. In den Jahren 1925—1927 führten die Gemeinden gegen die geplante Aufhebung der Getränkesteuer einen Propagandafeldzug. Sie begründeten ihre Forderung auf Beibehaltung der Getränkesteuern damit, daß sie andernfalls zu einer Erhöhung der Gewerbesteuern gezwungen seien. Dieses Argument führte schließlich zu einer Zwischenlösung. Durch das Gesetz zur Übergangsregelung des Finanzausgleichs vom 9. April 1927 [26]) wurde der § 16 gestrichen, die Weitererhebung und Neueinführung der Gemeindegetränkesteuer auf Bier über den 31. März 1927 hinaus zugelassen und die übrigen Getränkesteuern aufgehoben. Dies bedeutete für das Brauerei- und Gastwirtsgewerbe eine einseitige Benachteiligung, wirkte sich doch diese neue gesetzliche Bestimmung in einer Verringerung der Konkurrenzfähigkeit des Bieres gegenüber anderen Getränken aus. Im einzelnen wurden durch das Finanzausgleichsgesetz vom 9. April 1927 wichtige Änderungen gegenüber der alten Regelung getroffen. So verschafft § 15 den Begriff des Einführers in das Gemeindebiersteuerrecht Eingang. Die Gemeindebiersteuer durfte — nicht mehr wie bisher vom Kleinhändler — sondern nur noch vom Hersteller oder demjenigen, der Bier in der Gemeinde einführt, erhoben werden. Die Bemessungsgrundlage für die Steuer bildete von nun an der soge-

---

22) RGBl. I S. 29.
23) RGBl. I S. 254.
24) Bei den Beratungen des neuen FAG im 6. Steuerausschuß des Reichstages wies Staatssekretär Dr. Popitz als Regierungsvertreter darauf hin, daß die gemeindliche Biersteuer die älteste und wichtigste Verbrauchssteuer sei. Ihrer Aufhebung müsse widersprochen werden. Die Getränkebesteuerung stelle einen Teil der Selbstverwaltung der Gemeinden dar, den man nicht beseitigen solle. Sie sei auch keine Nachkriegserscheinung, vielmehr ein altes Recht der Gemeinden. Die Gemeinden in Süd- und Westdeutschland haben davon von jeher Gebrauch gemacht. Die Zeitumstände seien nicht dazu angetan, die Steuer abzubauen (Reichstagsdrucksachen Nr. 1269 III 24/27 S. 43 und Röttinger S. 77).
25) RGBl. I S. 203.
26) RGBl. I S. 91.

nannte Herstellerpreis[27]); der Steuersatz durfte 7% dieses Herstellerpreises nicht übersteigen. Schließlich war — wie teilweise schon in früheren Jahren — für die Neueinführung der Biersteuer die Genehmigung der Landesregierung vorgesehen. Sie sollte nur dann erteilt werden, wenn mit der Einführung eine Senkung der Realsteuern verbunden wurde. Letztere Bestimmung wirkte sich in der Praxis dahin aus, daß vielfach schon die Verhinderung einer Realsteuererhöhung einer Senkung der Realsteuersätze gleichgestellt wurde[28]).

Ein weiterer wichtiger Abschnitt in der kommunalen Getränkebesteuerung wurde durch die Notverordnungen vom 26. Juli 1930[29]) und 1. Dez. 1930[30]) eingeleitet. Durch die Juliverordnung wurden die Gemeinden — die Gemeindeverbände waren nicht mehr genannt — ermächtigt, eine Biersteuer von dem Hersteller oder dem Einführer von Bier zu erheben. Eine Verkoppelung mit den Realsteuern verpflichtete sogar unter Umständen die Gemeinden zur Erhebung der Biersteuer. Da sich ferner der Begriff des Herstellerpreises in der Praxis wenig bewährt hatte, wurden für die Steuer feste Sätze je hl festgesetzt, die für Einfachbier 2,50 RM, für Schankbier 3,50 RM, für Vollbier 5,— RM und für Starkbier 7,50 RM betrugen. An sich blieben zwar die alten Steuerordnungen, welche die Steuerbemessungen nach dem Herstellerpreis vorsahen, bestehen. Wenn jedoch eine Gemeinde die Steuer erhöhen oder überhaupt neu einführen wollte, so war sie gehalten, in ihrer Steuerordnung die Sätze der Notverordnung vom 26. Juli 1930 aufzunehmen. Die Erhöhung

---

27) Der Begriff des Herstellerpreises war stark umstritten. Im Steuerausschuß des Reichstages erklärte Staatssekretär Dr. Popitz, daß der Herstellerpreis mit dem Preis übereinstimme, den die Brauerei von ihrem Abnehmer erhebe (Reichstagsdrucksachen Nr. 3207 III 24/27 S. 28). Diese Auffassung wurde zunächst von Pape (in DStZ. 1927 Nr. 5) bekämpft. Anhaltspunkte für die Berechnungsweise des Herstellerpreises finden sich in der Verordnung des Reichsministers der Finanzen vom 23. Juni 1927 (RGBl. I S. 238). Danach sind Reichsbiersteuer und Umsatzsteuer in den Herstellerpreis einzurechnen, nicht dagegen die gemeindliche Biersteuer, die Kosten der Versendung u. a. m. Damit war aber der Streit über den Herstellerpreis nicht beseitigt, weil jetzt die Ansichten beispielsweise über die Höhe der Versendungskosten auseinandergingen.

28) Der Runderlaß des Preußischen Ministers des Innern und der Finanzen vom 14. 4. 27. (MBliV S. 411) und eine Verordnung des Württembergischen Innen- und Finanzministeriums vom 24. Juni 1924 (Nr. 21 des Regierungsblattes für Württemberg, ausgegeben am 28. Juni 1927) bringen zum Ausdruck, daß die Realsteuern bei Neueinführung und Erhöhung einer Gemeindebiersteuer nicht gesenkt zu werden brauchen.

Dagegen weist der Begleiterlaß des Thüringischen Ministeriums für Inneres und Wirtschaft vom 30. Mai 1927 (Nr. III D IV 27), der Erlaß des Braunschweigischen Ministers des Inneren vom 9. Aug. 1927. (I. T. 931/27) und die Bekanntmachung des Bayrischen Staatsministeriums des Inneren und der Finanzen vom 11. Juni 1927 (Nr. 3031 c 47) darauf hin, daß eine Nichterhöhung der Realsteuern einer Senkung nicht gleichzusetzen ist.

In der Literatur wird der Standpunkt vertreten, daß eine Ermäßigung der Realsteuern notwendig sei. (Pape a.a.O. S. 409; Trautvetter in ZfZ vom 1. Juni 1927).

29) RGBl. I S. 311.

der Gemeindebiersteuer durch die Notverordnung vom 26. Juli 1930 bedeutet praktisch mehr als eine Verdoppelung der bisherigen Steuersätze, da 7% des Herstellerpreises einen Betrag von etwa 2,— bis 2,30 RM ergaben. Durch die Notverordnung vom 1. Dez. 1930 wurden die Steuersätze der Verordnung vom 26. Juli 1930 verdoppelt, so daß die Gemeinden also 10,— RM je hl Vollbier erheben durften. Gleichzeitig wurde durch die Dezember-Notverordnung auch die Gemeindegetränkesteuer wieder eingeführt, wodurch die einseitige Belastung des Bieres aufgehoben wurde.

Im Jahre 1932 gelang es den interessierten Gewerben, nach längeren Verhandlungen mit den zuständigen Reichsbehörden, eine Ermäßigung der GBSt zu erwirken. Durch die Verordnung vom 19. März 1932[31]) wurden die Höchstsätze der Notverordnung vom 1. Dezember 1930 um durchschnittlich 40%, jedoch nicht unter dem Satz von 4,— RM je hl Vollbier gesenkt. Es bestanden nunmehr folgende Höchstsätze: für Einfachbier 3,— RM, Schankbier 4,50 RM, Vollbier 6,— RM und Starkbier 9,— RM. Eines Gemeindebeschlusses, welcher die in den örtlichen Steuerordnungen festgesetzten höheren Steuersätze den nunmehr zulässigen Höchstsätzen anpaßte, bedurfte es nicht, da die reichsrechtlich bestimmte Senkung der Steuersätze ipso iure die örtlichen Steuerordnungen erfaßte. Mit der Steuerermäßigung wurde die Bestimmung verbunden, daß die Gemeinden, welche am 19. März 1932 eine Biersteuer nicht erhoben, sie im Rechnungsjahr 1932 nicht neu einführen durften.

Die gesetzgeberischen Maßnahmen auf dem Gebiet der GBSt legen ein beredtes Zeugnis über die wachsende Finanznot der Gemeinden ab. Während sich die GBSt in der Zeit des Zollvereinigungsvertrages und der Brausteuergesetze von 1909 und 1918 in mäßigen Grenzen hielt, ist seit 1923 eine fortschreitende Erhöhung zu beobachten. Die immer größer werdende Belastung der Gemeindehaushalte durch Wohlfahrts- und Unterstützungsausgaben machte ein dauerndes Anziehen der Steuerschraube, eine restlose Ausschöpfung aller gemeindlichen Steuerquellen notwendig, wobei die GBSt als ergiebige Quelle im Vordergrund stand. Gegenüber den kommunalen Lebensnotwendigkeiten konnten die Bemühungen der interessierten Gewerbe, eine Senkung der Steuer herbeizuführen, nur einen zeitweise hemmenden Einfluß auf die Entwicklung ausüben.

C. DAS GELTENDE RECHT.

I. Die Rechtsgrundlagen.

Der geltende Rechtszustand der GBSt ergibt sich aus Kap. IV der Verordnung des Reichspräsidenten über Maßnahmen auf dem

30) RGBl. I S. 517.
31) RGBl. I S. 135.

Gebiete der Finanzen, der Wirtschaft und der Rechtspflege vom 18. März 1933[32]). Die genannte Verordnung änderte die bisherigen Vorschriften über die GBSt in mehreren Beziehungen. Schon in den Jahren 1923—1930 war die Berechtigung zur Erhebung einer GBSt außer den Gemeinden auch den Gemeindeverbänden eingeräumt worden. Durch die Notverordnung wurde den Gemeindeverbänden diese Möglichkeit genommen. Die Verordnung vom 18. März 1933 räumte indessen den Gemeindeverbänden das Recht zur Besteuerung des Bierverbrauches wieder ein, so daß heute die Gemeinden oder die Gemeindeverbände wahlweise von dem Besteuerungsrecht Gebrauch machen können. Die Notwendigkeit zu einer derartigen Ausdehnung ergab sich aus der Neugliederung von Landkreisen, besonders in Preußen[33]). Bestand bisher zwischen den Steuersätzen des § 15 FAG (2, — bis 2,30 RM je hl Vollbier) und den Sätzen des § 2 der Notverordnung in der Fassung der Verordnung vom 19. März 1932 (mindestens 4,— RM je hl Vollbier) ein Vakuum, so wurde dies durch die Neufassung der Verordnung vom 18. März 1933 ausgefüllt. Nach der Neuregelung bestehen fortan nur noch Höchstsätze und zwar von 3,75 RM für Einfachbier, 4,50 RM für Schankbier, 6,— RM für Vollbier und 9,— RM für Starkbier. Innerhalb dieser Höchstsätze können die Gemeinden die Steuersätze je hl nach eigenem Ermessen festsetzen. Auch wurde durch die Verordnung des 18. März 1933 die durch die Notverordnung vom 26. Juli 1930 begründete Verkoppelung der GBSt mit den Realsteuern aufgehoben. Eine Verpflichtung für die Gemeinden, eine GBSt mit bestimmten Sätzen zu erheben, falls sie eine Erhöhung der Realsteuern durchführen wollen, besteht nicht mehr.

II. Die Ausgestaltung der Steuer.

Die Entstehung der Steuerschuld ist wie bei allen Verbrauchssteuern an einen Verkehrsakt — hier an den örtlichen Verbrauch von Bier — geknüpft (§ 1 der Verordnung vom 18. 3. 1933[34]) und § 1 der Preußischen Mustersteuerordnung vom 28. 5. 27 / 1. 8. 30[35]). Im Interesse einer gerechten und gleichmäßigen Steuererhebung mußte die Entfernung aus der Brauerei, bei Einfuhrbier die Einführung in die Gemeinde dem wirklichen Verbrauch gleichgestellt wurden. Dadurch ist aber die innere Verbrauchsabgabe nicht zum Einfuhrzoll geworden; denn die Vorverlegung des steuerlich maßgebenden Zeitpunktes kann nur im Hinblick auf den später erfolgenden tatsächlichen Verbrauch des Bieres innerhalb der Gemeinde zulässig sein. Durchfuhrbier genießt deshalb Steuerfreiheit[36]).

32) RGBl. I S. 115.
33) BTB Bericht i. RStBl. 1933 S. 249.
34) Vgl. Anm. 32.
35) MBlV 1927, S. 575; 1930 S. 706.
36) Koppe-Fleminger a.a.O. 4. Aufl. S. 261.

Den Gemeinden und Gemeindeverbänden als Steuergläubiger stehen die Hersteller und Einführer von Bier als Schuldner gegenüber (§ 1 der Verordnung vom 18. 3. 1933 und § 5 der Preußischen Mustersteuerordnung). Diese haben für jedes hergestellte oder eingeführte hl Bier einen bestimmten Steuersatz, der sich nach dem Stammwürzengehalt der einzelnen Biersorten berechnet, zu entrichten. Zur Zeit beträgt der Höchstsatz für Einfachbier 3,75 RM, für Schankbier 4,50 RM, für Vollbier 6,— RM und für Starkbier 9,— RM. Die Überschreitung dieser Sätze ist verboten.

Nähere Bestimmungen, die der Augestaltung der Steuer dienen, sind den einzelnen gemeindlichen Steuerordnungen zu entnehmen. Das Reichsrecht stellt nur einen Rahmen für die Erhebung der GBSt auf.

D. EINZELFRAGEN DES GEMEINDEBIERSTEUERRECHTS.

I. Der Einführer.

Wie bereits mehrfach hervorgehoben, darf die GBSt nach § 1 der Verordnung vom 18. März 1933 bei Herstellung des Bieres innerhalb der Gemeinde nur vom Hersteller, bei Einführung von außerhalb nur von demjenigen erhoben werden, der Bier in die Gemeinde einführt. Über die Person des Herstellers können keine Zweifel aufkommen; es handelt sich um die im Gemeindebezirk gelegene Brauerei. Dagegen wird mit der Frage nach der Person des Einführers ein Gebiet betreten, auf dem in Theorie und Praxis die Ansichten weit auseinander gehen. Das Problem des Einführers hat jahrelang unter den Streitfragen des Gemeindebiersteuerrechts an erster Stelle gestanden und bis auf den heutigen Tag eine durchgreifende Klärung nicht erfahren. Vielmehr besteht in den beteiligten Kreisen der Brauereien, Gastwirte und Gemeinden vielfach noch Unklarheit darüber, wer als Einführer anzusehen ist. Daß es zu solchen Meinungsverschiedenheiten kommen konnte, liegt vor allem an dem Fehlen einer reichsrechtlichen Begriffsbestimmung, die — obwohl wiederholt angeregt — bisher unterblieben ist.

Es wird im Rahmen des folgenden Abschnittes liegen, einen Beitrag zur Lösung des Problems zu leisten, insbesondere aber die Person des Einführers näher zu beleuchten.

1. Der Einführerbegriff.

Bei der Verwendung des Ausdruckes „Einführer" drängt sich die Vorstellung an die Einfuhr von Waren aus dem Auslande auf. Die Bedeutung dieses Vorganges im Zollrecht läßt vermuten, daß der Einführerbegriff der Zollgesetzgebung entlehnt ist. § 13 des Vereins-

zollgesetzes vom 1. 7. 1869 spricht indessen nicht vom Einführer, sondern von demjenigen, welcher zur Zeit, wo der Zoll zu entrichten, Inhaber des zollpflichtigen Gegenstandes ist. Nach richtiger Auslegung bestimmt sich aber die Person des Zollpflichtigen nach einem Vorgang, nämlich dem der Übernahme der Ware in den freien Verkehr des Zollgebietes [37]). Das läßt implicite den „Einführer" erkennen. Vorläufer des heutigen „Einführers" sind in verschiedenen Verbrauchssteuergesetzen anzutreffen [38]). So spricht z. B. das Spielkartenstempelgesetz vom 3. Juli 1878 [39]) im § 3 vom sogenannten „Einbringer", unter dem nach Rechtsprechung und Literatur derjenige zu verstehen war, der Karten in den freien Verkehr des Inlandes einführt [40]). Aus den kriegswirtschaftlichen Verordnungen [41]) wurde dann der Begriff in neuerer Zeit durch § 15 Abs. 3 FAG vom 9. April 1927 [42]) übernommen. Seither hat er sich zu einem terminus technicus entwickelt, der in den geltenden reichsrechtlichen Grundlagen der gemeindlichen Biersteuer wiederkehrt.

Eine Definition, wer als Einführer anzusehen ist, findet sich in den reichsrechtlichen Gesetzen und Verordnungen nicht. Insbesondere hat der Gesetzgeber davon abgesehen, die auswärtige Brauerei, den Gastwirt [43]) oder andere Personen als in Betracht kommende Einführerpersonen zu bezeichnen. Es läßt sich der Begründung zu einer Ausführungsverordnung vom 23. Juli 1927 zum FAG v. 9. April 1927 entnehmen, daß eine nähere Begriffsbestimmungen mit Vorbedacht nicht getroffen worden ist. Sie sei — so wird in einem Begleitschreiben des Reichsfinanzministers zu der angeführten Ausführungsverordnung ausgeführt [44]) — mit Rücksicht auf die außerordentlich verschieden liegenden Verhältnisse untunlichst und könne der Landesgesetzgebung und Rechtsprechung vorbehalten bleiben. Damit brachte das Reichsfinanzministerium zum Ausdruck, daß es die von den Wirten begehrte Auslegung des Einführerbegriffs — d. h. die Auffassung, unter Einführer sei nur die auswärtige Brauerei zu verstehen — sich nicht ohne weiteres zu eigen zu machen gedenke. Die Ansicht der Gastwirte geht auf einen durch den Reichstagsabgeordneten Dr. Pfleger u. a. im 6. Steuerausschuß des Reichstages eingebrachten Antrag aus dem Jahre 1927 zurück, der die Erhebung der

---

37) Trautvetter-Hoffmann VZG § 13 Anm. 3.

38) Tabaksteuergesetz v. 12. Sept. 1919 (RGBl. I S. 1667); Zündwaren-StG v. 10. Sept. 1919 (RGBl. I S. 1629); LeuchtmittelStG v. 15. Juli 1909 (RGBl. I. S. 880); SchaumweinStG v. 26. 7. 1918 (RGBl. I. S. 1064).

39) RGBl. I S. 133.

40) Trautvetter-Hoffmann, Spielkartenstempelgesetz § 3 Anm. 7.

41) Ausführungs-VO zur VO über Einfuhr von Ölen v. 4. März 1916 (RGBl. I S. 151); EinführungsVO v. 16. 1. 1917 (RGBl. I S. 17).

42) RGBl. I, S. 91.

43) Die Brauerei und der Gastwirt stellen nur einen pars pro toto dar. Es können natürlich auch Bierverleger, Händler, private Abnehmer u. a. m. in Betracht kommen.

44) IV 2 1598
II b 6433 erwähnt in Koppe-Fleminger, Aufl. 3, S. 298.

GBSt vom Einführer vorsah[45]). Durch die Annahme des Antrages wurde die vorgesehene Formulierung Gesetz (§ 15 Abs. 3 des FAG v. 9. 4. 27). Die Gastwirte glaubten nun auf Grund dieser gesetzlichen Regelung, daß nur die auswärtige Brauerei zur Steuer herangezogen werden könnte. Wie gezeigt, hat sich der Gesetzgeber nach Auffassung des Reichsfinanzministeriums durch Verwendung des Ausdruckes „Einführer" nicht für die auswärtige Brauerei oder den Wirt entscheiden wollen, vielmehr die Frage, wer im einzelnen Einführer ist, offen gelassen. Infolgedessen erscheint eine nur für die Gastwirte günstige Interpretation des Ausdruckes „Einführer" unzulässig. Dies ergibt sich ebenfalls aus einem Urteil des Kammergerichtes (KG) vom 29. März 1928[46]), wonach auch der in der Gemeinde ansässige Gastwirt als Einführer herangezogen werden kann. Darüber hinausgehend hat die Rechtsprechung zahlreicher Verwaltungsgerichte unter Vorantritt des Preußischen Oberverwaltungsgerichtes von jeher denjenigen als Einführer angesehen, der Bier in den Gemeindebezirk einführt oder einführen läßt. Damit wurde den Gemeinden ein Wahlrecht, ob sie die auswärtige Brauerei oder den ortsansässigen Bierhändler bzw. Gastwirt als Einführer ansehen wollten, eingeräumt. Diesen Grundsatz hat das Preußische Verwaltungsgericht schon vor dem Kriege in seinen Entscheidungen vom 20. 12. 1907[47]) und vom 26. Juni 1914[48]) vertreten und in der Folgezeit aufrecht erhalten. Es sind hier besonders die Erkenntnisse vom 20. 4. 1928[49]) und vom 6. Juli 1928[50]) zu nennen. Für Braunschweig wurde das Wahlrecht durch ein Urteil der Braunschweigischen Verwaltungsgerichtshofes vom 2. Okt. 1929[51]), für Hessen durch eine Entscheidung des Hessischen Verwaltungsgerichtshofes vom 15. Nov. 1930[52]) zum Ausdruck gebracht. Auch nach einem Urteil des bayerischen Oberst. Landesgerichts vom 13. Dez. 1928[53]) hat die Gemeinde ein Wahlrecht, wen sie zur Steuer heranziehen will.

2. Die Regelung in den Mustersteuerordnungen der Länder.

In der Ausübung dieses durch die Rechtsprechung herausgebildeten Wahlrechtes sind die Gemeinden nicht gebunden. Sie können nach ihrem Ermessen die auswärtige Brauerei oder den ortsansässigen

---

45) Der Antrag Nr. 614 lautet: „Die Steuern dürfen nur von dem Hersteller oder demjenigen erhoben werden, der Bier in die Gemeinde (Gemeindeverband) einführt . . . (Reichstagsdrucksachen Nr. 3207 III 24/27, S. 53).

46) TgfBr. Nr. 141 v. 17. Juni 1928.

47) PrVwBl. Jg. 29, S. 476.

48) Mitt. 1927, Nr. 11.

49) TgfBr. Nr. 166 v. 17. Juli 1928.

50) TgfBr. Nr. 246 v. 18. Okt. 1928.

51) TgfBr. Nr. 277 v. 26. Nov. 1929.

52) Zeitschrift für Staats- und Gemeindeverwaltung Nr. 18 v. 25. 1. 31.

53) JW. 1929, S. 2434.

Gastwirt als Einführer ansehen. Da aber die einzelnen Biersteuerordnungen der Gemeinden der Genehmigung durch die Länderregierung unterliegen, hat diese die Möglichkeit, auf die Ausübung des Wahlrechts Einfluß zu nehmen. Verschiedene Länder haben von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht, indem sie durch Mustersteuerordnungen den Gemeinden in bestimmter Hinsicht Richtlinien gaben. In den meisten Mustersteuerordnungen ist der Einführerbegriff grundsätzlich entweder in Richtung auf den Empfänger oder in Richtung auf den Einbringer (gleichbedeutend mit auswärtiger Brauerei) umschrieben. So gilt nach § 2 in Verbindung mit § 5 der bayerischen Mustersteuerordnung vom 14. November 1932[54]) der Empfänger, (z. B. Gastwirt, Verleger, Spediteur) des eingeführten Bieres als Steuerschuldner. Neben diesem haftet der Einbringer jedoch als selbstschuldnerischer Bürge im Zeitraum von 6 Wochen. Als Einbringer soll derjenige angesehen werden, der auf der Sendung als Absender (z. B. Lieferfirma, Spediteur) bezeichnet ist. Läßt sich dieser nicht ermitteln, so gilt für Bier, das nicht mit der Eisenbahn, der Post oder regelmäßig verkehrenden Schiffen eingeführt ist, derjenige als Einbringer, der die Beförderung tatsächlich ausgeführt hat. Die bayerische Mustersteuerordnung übt m. a. W. das Wahlrecht nach der Seite des Bierempfängers (Gastwirt usw.) aus, wenn sie daneben auch eine Haftung des Einbringers vorsieht.

Die badische Mustersteuerordnung vom 8. Nov. 1930[55]) bezeichnet im § 4 grundsätzlich denjenigen als Einführer, „für dessen Rechnung" das Bier in den Gemeindebezirk eingeführt wird. Da die Lieferung meist auf Bestellung erfolgt, übt die Mustersteuerordnung das Wahlrecht in der Richtung des Empfängers aus. Gemeinden mit mehr als 8000 Einwohnern dürfen allerdings nach einem die Mustersteuerordnung abändernden Runderlaß des badischen Innenministers vom 4. Febr. 1931[56]) die Lieferfirma als Einführer ansehen. Von größeren Gemeinden kann also die auswärtige Brauerei als Einführer zur Steuer herangezogen werden.

Die sächsische und oldenburgische Mustersteuerordnung nehmen eine gewisse Zwischenstellung ein; sie lassen die Art des Biertransportes ausschlaggebend sein. § 4 der sächsischen Mustersteuerordnung vom 24. Sept. 1930[57]) bestimmt den Empfänger als Steuerpflichtiger für das mit der Eisenbahn, der Post oder regelmäßig verkehrenden Schiffen eingeführte Bier, während für das Bier, welches auf andere Weise eingeführt wird, der Einbringer „unter selbstschuldnerischer Haftung" des Bierempfängers steuerpflichtig ist. Als Einbringer soll derjenige gelten, der auf der Sendung als Absender bezeichnet ist. Falls sich dieser nicht ermitteln läßt, soll als Einbringer derjenige gelten, der die Beförderung tatsächlich besorgt und ausführt. Im Hinblick auf die Tatsache, daß

54) GVBl. S. 428.
55) Bad. GVBl. S. 201.
56) Bad. GVBl. S. 199.
57) Ges.Bl. S. 112.

1. Januar 1931[64]) benennt als Einbringer denjenigen, der als Veräußerer Bier in das Bremer Stadtgebiet befördert oder befördern läßt; ferner denjenigen, der auf der Sendung oder in den Begleitpapieren als Empfänger bezeichnet ist und sich durch die Annahme als solcher bekennt. Für den Fall der Annahmeverweigerung oder wenn der Empfänger nicht zu ermitteln ist, soll derjenige als Einbringer gelten, der die Sendung in Empfang nimmt.

Die Lübecker (§ 4) und die Mecklenburger (§ 5) Regelung entspricht der Bremer, nur daß hier die Steuerpflicht nicht ausdrücklich, sondern nur mittelbar durch den Satz „Einbringer ist auch derjenige, der in der Stadtgemeinde das Bier von auswärts erhält" bzw. durch den Satz „als Einführer hat auch derjenige zu gelten, auf dessen Veranlassung oder an dessen Adresse die Biereinfuhr geschieht" zum Ausdruck gebracht ist. Das Wort „auch" kann in diesem Zusammenhange nur bedeuten, daß die Biersteuerpflicht der auswärtigen Brauerei ohne weiteres als gegeben angesehen wird. Die Fassung der Lübeckschen Biesteuerordnung und der mecklenburgischen Mustersteuerordnung kann im Hinblick auf die mangelnde Klarheit und Bestimmtheit nicht befriedigen.

Andere Länder haben den Einführerbegriff in ihren Mustersteuerordnungen nicht umschrieben, sondern lediglich den Einführer für steuerpflichtig erklärt. Hierher zählt die preußische Mustersteuerordnung vom 28. 5. 27 und 1. 8. 30[65]), die thüringische Mustersteuerordnung vom 21. Aug. 1930[66]), die anhaltische Mustersteuerordnung vom 12. August 1930[67]) und die württembergische Mustersteuerordnung in der Fassung vom 24. 4. 34[68]). Während in den drei letztgenannten Mustersteuerordnungen die Einführerfrage vollkommen offen geblieben ist, lassen sich für Preußen dem Runderlaß des Ministers des Innern und des Finanzministers vom 28. 5 1927[69]) gewisse Richtlinien entnehmen. Normalerweise sei — so sagt der Runderlaß — die im Gemeindebezirk wohnende Person als Einführer anzusehen, auf deren Veranlassung die Einfuhr geschieht, z. B. der Bierverleger, der Händler, der Schankwirt usw., der sich Bier von auswärts schicken läßt. Erst in zweiter Reihe weist der Erlaß auf die Möglichkeit hin, unter Umständen auch die auswärtige Brauerei für steuerpflichtig zu erklären, nämlich dann, wenn diese nicht auf Bestellung liefert, sondern Bier in die Gemeinde einbringt, um dort den Absatz erst zu suchen. Die Praxis der Gemeinden ging jedoch im Laufe der Jahre immer mehr dahin, als Einführer die auswärtige Brauerei heranzuziehen. Die Aufsichtsbehörden haben diese Praxis gebilligt, weil der Einführerbegriff nach der Rechtsprechung auch die auswärtige Brauerei deckt.

---

64) GBl. der freien Hansestadt Bremen, S. 287.
65) MinBliV 1927 S. 575; 1930 S. 706.
66) Amts- und Nachrichtenblatt für Thür. S. 255.
67) Amtsblatt für Anhalt, S. 264.
68) ABB
69) MBliV S. 575.

Die Darstellung läßt erkennen, wie schwierig es für die an der Einführerfrage interessierten Brauereien ist, sich einen klaren Überblick zu verschaffen. Fast jede Gemeinde hat ihre Sondervorschriften und ihre eigene Verwaltungspraxis, so daß größere Firmen mit einem ausgedehnten Kundenkreis oft hunderte von Steuerordnungen hinsichtlich der Einführerfrage und der davon abhängenden GBSt zu berücksichtigen haben. Diese Buntscheckigkeit stellt ein Überbleibsel eines Systems dar, das — ohne große planvolle Richtlinien seitens der Zentralstellen — der Eigenbrödelei und der Sucht nach eigenen Wegen Vorschub leistete. Gewiß läßt sich die Einführerfrage nicht gänzlich von ihrer Gebundenheit an örtliche Verhältnisse loslösen; es wird sich indessen ohne Zweifel ein Modus finden lassen, der das Durcheinander auf diesem Gebiet beendet und einer straffen, nationalsozialistischen Grundauffassung entspricht.

3. Die gesamtschuldnerische Haftung mehrerer Einführer.

Durch ein Urteil des thüringischen Oberverwaltungsgerichts Jena vom 9. Sept. 1931 [70]) hat der Streit um die Einführerfrage eine neue Wendung erhalten. Nach der bisherigen Rechtsprechung waren für die GBSt entweder der ortsansässige Gastwirt oder die auswärtige Brauerei Steuerschuldner, und es stand den Gemeinden frei, wen sie zur Steuer heranziehen wollten. Wurde die Verwaltungspraxis in einer bestimmten Richtung ausgeübt, so war eine Änderung am Monatsersten möglich. Immer befreite aber die Heranziehung des einen Steuerschuldners den anderen Steuerschuldner. Die neue Entscheidung stellt für Thüringen erstmalig den Grundsatz der gesamtschuldnerischen Haftung auf und gibt damit den Gemeinden die Möglichkeit, beide Steuerpflichtige nacheinander zur Steuer heranzuziehen. Einer näheren Darlegung der Entscheidungsgründe des Jenaer Oberverwaltungsgerichtes soll eine kurze Untersuchung über das Wesen der Gesamtschuld im Steuerrecht vorangehen.

Der Begriff der Gesamtschuld ist ursprünglich ein rein bürgerlichrechtlicher [71]). Nur im Privatrecht war das Einstehen mehrerer Schuldner für dieselbe Schuld bekannt. Allmählich gingen aber auch die Steuergesetze unter Vorantritt der AO dazu über, die persönliche Steuerpflicht auf eine Mehrzahl von Personen auszudehnen. Die Entwicklung auf eine gesamtschuldnerische Haftung beruhte auf der Erfahrungstatsache, daß in zahlreichen Steuerfällen der eigentliche Steuerschuldner die Steuer nicht zahlen kann oder will. Den daraus entstehenden Schwierigkeiten sucht das Steuerrecht durch eine Schuldnermehrheit Herr zu werden; „es sichert sich gegen das Leistungsvermögen oder den bösen Willen desjenigen, der in erster Linie zur Leistung berufen erscheint“ [72]). Die Abgabenordnung

70) Einlage zur Denkschrift „Begriff des Einführer“ S. 26.
71) Boethke in DStBl. 27 Sp. 505.
72) Hensel, S. 69.

bringt den Gedanken der Gesamtschuld im § 95 (§ 115 n. F.) zum Ausdruck, ohne allerdings eine Definition zu geben. Da es die übrigen Steuergesetze ebenfalls an einer Begriffsbestimmung fehlen lassen, ist davon auszugehen, daß sie dem bürgerlichen Recht — und zwar auch ohne ausdrückliche Bezugnahme — folgen wollen [73]). Insofern haben also alle privatrechtlichen Vorschriften und deren Ausdeutungen ihre Bedeutung auch im Steuerrecht. Mehrere Gesamtschuldner schulden daher eine Leistung in der Weise, daß jeder die ganze Leistung zu bewirken verpflichtet, der Gläubiger aber die Leistung nur einmal zu fordern berechtigt ist (§ 421 BGB). Danach liegt das charakteristische Merkmal der Gesamtschuld in der Verpflichtung mehrerer Schuldner zu der ganzen Leistung, wobei jedoch nur einmal geleistet zu werden braucht [74]).

Wie bereits erwähnt, ist die gesamtschuldnerische Haftung nicht nur in der AO, sondern auch in einer Reihe anderer Steuergesetze vorgesehen. Besonders hervorgehoben gehören hier: § 20 des Grunderwerbssteuergesetzes, der z. B. den Erwerber und Veräußerer eines Grundstückes als Gesamtschuldner für die Steuer ansieht; § 15 Abs. 1—3 des Erbschaftssteuergesetzes und § 25 des Kapitalverkehrssteuergesetzes.

In der Begründung der grundlegenden Entscheidung vom 9. Sept. 1931 geht das thüringische Oberverwaltungsgericht unter Bezugnahme auf ein älteres Urteil vom 7. Okt. 1929 von der Entstehungsgeschichte des Einführerbegriffes aus. Durch die Fassung des § 15 Abs. 3 des FAG vom 9. April 1927 — der eigentlichen Ursprungsnorm des Einführerbegriffes — sei eine Änderung des bis dahin für die GBSt geltenden Rechtszustandes nicht bezweckt worden [75]). Vielmehr sollte es dabei verbleiben, daß bei eingeführtem Bier sowohl die Einbringer als auch die Empfänger zur Biersteuer herangezogen werden können. Dem § 15 Abs. 3 FAG vom 9. April 1927 müsse eine umfassende Bedeutung beigelegt werden. Keinesfalls ließe er eine Beschränkung auf den einheimischen Empfänger als Einbringer zu. Seien aber Einführer sowohl der Einbringer wie der Empfänger des eingebrachten Bieres, so ergebe sich aus § 95 AO [76]) eine Gesamtschuld. Diese gesamtschuldnerische Haftung hat das thüringische Oberverwaltungsgericht in zahlreichen Entscheidungen betont. Erwähnt seien hier nur die Erkenntnisse vom 1. Juni 1932, 13. Juli 1932, 17. August 1932, 21. Dezember 1932, 12. September 1933 und vom 3. April 1935 [77]). Seit dem Urteil vom 1. Juni 1932 gilt allerdings hinsichtlich des Grundsatzes der Gesamtschuld eine Ein-

---

73) Vgl. Anm. 71.
74) Enneccerus Bd. II § 90. II.
75) Reichstagsdrucksachen Nr. 3207 III Wahlperiode 1924—27 S. 21.
76) § 115 AO n. F.
77) 1. Juni 32— C 51.32 — Mitt. 32 Nr. 12 S. 214; 13. Juli 32 — C 41.32 — ebenda. 17. Aug. 32 — C. 98.32 — ABB. 21. Dez. 32 — C 116.32 — ebenda. 12. Sept. 33 — C 97.33.2 — Sonderdruck Mitt. Nr. 10 vom 5. 11. 33; 3. Apr. 1935 — C. 17.35 — Mitt. 35 S. 137.

schränkung. In Thüringen kann die auswärtige Brauerei nur dann als Einführer angesehen werden, „wenn sie das Bier mit eigenem Geschirr angefahren hat, dagegen nicht, wenn es durch einen selbständigen, als Frachtführer tätigen Gewerbetreibenden, die Post oder die Bahn in die Gemeinde geliefert oder von den Gastwirten abgeholt wird." Solche auswärtigen Brauereien, die das Bier mit der Bahn in die thüringischen Gemeinden einführen, sind also nach Auffassung des Jenaer Oberverwaltungsgerichts nicht steuerpflichtig. In diesem Fall besteht natürlich keine Gesamtschuld zwischen Brauerei und Gastwirt.

Der Gedanke der gesamtschuldnerischen Haftung zwischen auswärtiger Brauerei und ortsansässigem Empfänger (z. B. Gastwirt) hat an den Grenzen Thüringens nicht Halt gemacht, sondern ist auch von der Rechtsprechung des preußischen Oberverwaltungsgerichtes aufgegriffen worden. So spricht das Urteil des preußischen Oberverwaltungsgerichts vom 15. November 1932[78]) die gesamtschuldnerische Haftung erstmalig für Preußen aus, ohne jedoch eine Unterscheidung zwischen der Einführung mit eigenem oder fremdem Fuhrwerk zu machen. Zwei weitere Entscheidungen vom 9. Februar 1934[79]) und vom 23. Okt. 1934[80]) besagen dasselbe. Durch die neue Rechtsprechung wurden die Gemeinden in Preußen ebenfalls in die Lage versetzt, beide Steuerschuldner nacheinander zur GBSt heranzuziehen.

Eine Gesamtschuld kann nur da gegeben sein, wo mehrere Einführer als Steuerschuldner vorhanden sind. Die Anschauung des thüringischen und preußischen Oberverwaltungsgerichts wirft also die Frage auf, ob mehrere Einführer nebeneinander überhaupt denkbar, und wenn dies bejaht werden muß, ohne weiteres als Gesamtschuldner anzusehen sind. Eine Auslegung des Wortes „Einführer" nach rein tatsächlichen Gesichtspunkten führt dazu, denjenigen als Einführer zu bezeichnen, der Ware über eine Bezirksgrenze bringt. Aber schon die Überlegung, daß danach im Fall der Einführung durch einen selbständigen Frachtführer, (Bahn, Post), nur letzterer als Einführer mit den sich daraus ergebenden Folgen für die Gemeindebiersteuerpflicht zu gelten hätte, läßt eine derartig enge Auslegung nicht zu. Als mögliche Einführer müssen vielmehr die auswärtige Brauerei und der ortsansässige Empfänger in Betracht kommen. Die Entscheidung in der einen oder anderen Richtung stößt auf Schwierigkeiten. Bei dem auf Bestellung des Empfängers gelieferten Bier verdient die Liefertätigkeit der auswärtigen Brauerei, das tatsächliche Hinüberschaffen des Bieres in den Ortsbereich, ebenso wie die Veranlassung zu dem Hereinkommen des Bieres, nämlich die Bestellung, Berücksichtigung. Die Lieferung ohne Bestellung seitens des Wirtes scheint auf die Brauerei als Einführer hinzudeuten, während andererseits die Abholung des Bieres durch den Wirt

78) 15. Nov. 32 — II C 60.32 — RuPrVwBl. Bd. 55 S. 14.
79) 9. Febr. 34 — II C 124.33 — RuPrVwBl. Bd. 55 S. 486.

bei der auswärtigen Brauerei dessen Einführereigenschaft begründen könnte. Mit Recht hat daher die Rechtsprechung schon in früherer Zeit in Erkenntnis der vorhandenen Schwierigkeiten und unter Rücksichtnahme auf die vielgestaltigen lokalen Verhältnisse angenommen, daß mehrere Personen als Einführer in Betracht kommen, nämlich derjenige, der einführt und derjenige, der einführen läßt, wenn hieraus auch zunächst nicht die Folgerung einer Gesamtschuld gezogen wurde. Die neuere Rechtsprechung stellt das Nebeneinander mehrerer Einführer noch deutlicher heraus[81]). Überzeugend legt das preußische Oberverwaltungsgericht in seiner Entscheidung vom 15. Nov. 32[82]) folgendes dar: „Wer unmittelbar dazu beiträgt, daß der Verbrauch in der Gemeinde ermöglicht wird, ist als Einführer anzusehen. An diesem Vorgang des In-die-Gemeinde-Einbringens können mehrere Personen beteiligt sein, derjenige, der aus der Gemeinde heraus das Bier bestellt ...; denn auf seine Bestellung ist das Hereinkommen des Bieres zurückzuführen, oder derjenige, der die Bestellung ausführt; denn auch ohne sein Zutun würde das Bier nicht in die Gemeinde gekommen sein." Noch klarer sagt das sächsische Oberverwaltungsgericht in seinem Urteil vom 7. Okt. 29[83]), der Vorgang des Einführens von Bier beschränke sich nicht auf die Herüberführung des Bieres über die Gemeindegrenze. Er setze sich vielmehr in den Handlungen fort, die der Zuführung des Bieres an den Ort seiner Bestimmung dienen, da erst hierdurch die Einfuhr abgeschlossen werde. An der Einführung könnten mehrere Personen nacheinander beteiligt sein, indem jemand das Einfuhrbier von einem zunächst an der Einfuhr mitwirkenden Vormanne zur Fortsetzung der Einfuhr übernehme[84]). Das sächsische Oberverwaltungsgericht zieht jedoch zutreffenderweise daraus nicht wie das thüringische und preußische Oberverwaltungsgericht die Folgerung, daß mehrere Einführer als Gesamtschuldner haften. Die in der thüringischen Entscheidung vom 9. September 31[85]) angezogene Vorschrift der AO (§ 95 [§ 115 n. F.]) gibt nicht in jedem Falle eine Grundlage für eine gesamtschuldnerische Haftung ab. Denn dort ist nicht etwa bestimmt, daß ein Gesamtschuldverhältnis bei mehreren Steuerpflichtigen immer vorliege, sondern diese Folgerung ist nur ausgesprochen, wenn mehrere n e b e n e i n a n d e r verpflichtet sind. Das geht auch aus § 421 BGB und neuerdings aus § 7 StAG vom 16 Okt.

---

80) 23. Okt. 34 — II C 40.34 — RuPrVwBl. Bd. 56 S. 141.

81) Im Gegensatz hierzu steht ein Erlaß des Preuß. Ministers des Innern und des Finanzministers vom 3. Nov. 32 — I V St. 914/FM II B 1991 — in Mitt. 32 S. 210 und eine Entscheidung des bad. Oberverwaltungsgerichtes v. 6. 3. 34 — 264.33 — in ABB, die auf dem Standpunkt stehen, daß nur eine Person Einführer sein kann.

82) Vgl. Anm. 78.

83) Jahrb. d. sächs. OVG Bd. 34 S. 68 ff.

84) Es ist hier nur der Fall ins Auge gefaßt, wo zwei Einführer mitwirken. Eine Kette von Nachmännern fällt nicht darunter.

85) Vgl. Anm. 70.

1934[86]) hervor. Nun hat aber die Rechtsprechung — wie gezeigt — immer nur ein Wahlrecht angenommen; es sollte immer nur der eine oder der andere steuerpflichtig sein ohne eine besondere Bestimmung, — wie sie beispielsweise für die Grunderwerbssteuer im § 20 des Grunderwerbssteuergesetzes vom 11. März 1927[87]), möglicherweise aber auch in der konkreten Steuerordnung zu finden ist — welche die auswärtige Brauerei und den ortsansässigen Empfänger nebeneinander für steuerpflichtig erklärt, kann mithin von einer gesamtschuldnerischen Haftung auf Grund des § 95 (§ 115 n. F.) AO nicht die Rede sein.

Die abweichende Rechtsprechung des preußischen und thüringischen Oberverwaltungsgerichtes verdient daher keine Billigung.

In diesem Zusammenhang interessiert die Frage, welche Bedeudeutung der in § 5 Abs. 1 der bayerischen Mustersteuerordnung vom 14. Nov. 1932[88]) statuierten selbstschuldnerischen Bürgenhaftung des Einbringens[89]) beizumessen ist. Es würde nahe liegen, darin im Hinblick auf § 97 Ab. 2 in Verbindung mit § 115 AO[90]) die Festlegung einer gesamtschuldnerischen Haftung zwischen Einbringer und Empfänger zu erblicken. Hierbei ist aber nicht zu übersehen, daß die bayerische Mustersteuerordnung, weil nur ein Steuerschuldner vorhanden ist, ausdrücklich von einer Bürgschaft spricht, die, selbst in der Form der selbstschuldnerischen Bürgschaft, niemals ein Gesamtschuldverhältnis begründet. Durch Verzicht auf die Einrede der Vorausklage wird der Bürge nicht Gesamtschuldner[91]). Dies erscheint mit Rücksicht auf die Bezeichnung „Bürgschaft" und „Gesamtschuld" im ersten Augenblick selbstverständlich. Tatsächlich können sich aber Bürgschaft und Gesamtschuld in bestimmten Fällen soweit nähern, daß ein praktischer Unterschied schwer feststellbar ist. Grundsätzlich geht bei der Erfüllung der Schuld durch den Bürgen die Forderung von dem Gläubiger auf ihn über. Bei Erfüllung der Gesamtschuld durch einen der Gesamtschuldner tritt der zahlende Schuldner nur insoweit in die Rechte des befriedigten Gläubigers ein, als er Ausgleichung verlangen kann (§ 426 BGB). Zahlt nun der Gesamtschuldner die ganze Schuld, so sieht es so aus, als ob er dadurch tatsächlich in die Stellung eines Bürgen gekommen wäre, der für den Hauptschuldner gezahlt hat. Trotzdem besteht ein Unterschied zwischen der selbstschuldnerischen Bürgschaft und der Gesamtschuld. Jeder Gesamtschuldner kann von dem anderen ver-

86) RGBl. 34 S. 925.
87) RGBl. 27 S. 27.
88) Vgl. Anm. 54.
89) Darunter ist die auswärtige Brauerei zu verstehen.
90) Aus § 97 Abs. 2 AO i. V. mit § 115 AO ergibt sich ein Gesamtschuldverhältnis zwischen dem eigentlichen Steuerpflichtigen und dem neben dem Steuerpflichtigen für die Steuer Haftenden.
91) Staudinger II[3] §773 Anm. 1 γ; RGZ Bd. 65, S. 139; OLG Dresden vom 3. Jui 1902 in „Recht" 1903, S. 153 Nr. 778; Enneccerus-Lehmann Bd. II, § 188, I, 2b.

langen, daß er die Leistung zu dem ihm obliegenden Teil oder — bei dahingehender Abrede unter den Gesamtschuldnern — die ganze Leistung an den Gläubiger rechtzeitig bewirkt[92]). Soll nach einem Übereinkommen der Gesamtschuldner nur ein bestimmter Gesamtschuldner die Leistung bewirken, so haben die übrigen ein Recht darauf, daß dieser allein die ganze Schuld an den Gläubiger zahlt, und auf diese Weise einer Inanspruchnahme der übrigen Gesamtschuldner vorbeugt. Es würde aber geradezu ein Widerspruch gegen das Wesen der Bürgschaft sein, dem Bürgen gegen den Hauptschuldner oder umgekehrt dem Haupschuldner gegen den Bürgen ein Klagrecht auf gemeinschaftliche oder alleinige Leistung an den Kläger zu gewähren[93]). Ein weiteres Unterscheidungsmerkmal zwischen den beiden Rechtsinstituten folgt aus der Akzessorietät der Bürgschaft. Während ein Verschulden des Hauptschuldners auch dem Bürgen zum Nachteil gereicht, berührt ein Verschulden des einen Gesamtschuldners die Rechtsstellung des anderen nicht (§ 425 BGB). Dies zeitigt wichtige Verschiedenheiten in der praktischen Auswirkung. So haftet beispielsweise auch der Bürge für Verzugszinsen, wenn der Hauptschuldner — zur GBSt herangezogen — mit der Zahlung in Verzug kommt (§ 767, Abs. 1 S. 2 BGB). Der Gesamtschuldner steht dagegen für die Säumnis des anderen nicht ein. Ebenso liegt es bei der Verjährung. Während eine Unterbrechung der Verjährung des Steueranspruches gegen den Hauptschuldner dieselbe Folge hinsichtlich des Anspruches gegen den Bürgen eintreten läßt, wirkt die Verjährung bei dem Gesamtschuldverhältnis nur für und gegen den Gesamtschuldner, in dessen Person sie eintritt. Wird also gegen den Hauptschuldner Klage auf Zahlung der Steuer erhoben, so kann sich der Bürge bei einer späteren Heranziehung nicht darauf berufen, gegen ihn sei nicht geklagt worden.

Nicht unerwähnt bleiben darf eine Besonderheit der sächsischen Mustersteuerordnung. In § 4 wird hinsichtlich des mit der Bahn, der Post oder regelmäßig verkehrenden Schiffen eingeführten Bieres und des auf andere Weise eingeführten Bieres unterschieden. Im ersteren Falle soll der Bierempfänger Einführer sein, im letzteren der Einbringer unter selbstschuldnerischer Haftung des Bierempfängers. Neben dem eigentlichen Steuerschuldner soll also bei Bier, das beispielsweise mit Kraftwagen eingeführt wird, noch ein Zweiter für die Steuerschuld haften. Die sächsische Mustersteuerordnung verwendet — anders als die bayerische Mustersteuerordnung — den Ausdruck „selbstschuldnerische Haftung". Darin dürfte, trotzdem das Steuerrecht vielfach keine Unterscheidung von Schuld und Haftung macht, in dieser Richtung also auch der Hinweis auf eine Gesamtschuld liegen könnte, ein Bürgschaft zu finden sein. Für die Richtigkeit dieser Auslegung spricht das Wort „selbstschuldnerisch", das nur im Zusammenhang mit einer Bürgschaft Zweck und Sinn bekommt.

---

92) RFH Bd. 6, 176.
93) Lippmann, a.a.O. i. ArchfzPr. Bd. 111, S. 176 ff.

Unter Berücksichtigung der bisherigen Ausführungen über die Einführerfrage ergeben sich für die rechtliche Beurteilung, wer als Einführer anzusehen ist, in den wichtigsten Ländern Deutschlands gegenwärtig folgende Richtlinien. Zunächst kommt es auf den Wortlaut der von den Gemeinden erlassenen Biersteuerordnungen an. Dieser Wortlaut entspricht im allgemeinen schon im Hinblick auf die Tatsache, daß die Steuerordnung genehmigt werden muß, der Mustersteuerordnung des einzelnen Landes. Läßt sich aus der konkreten Biersteuerordnung nicht entnehmen, wer als Einführer angesehen werden soll, so ist die Rechtsprechung des obersten Verwaltungsgerichtes des bestimmten Landes maßgebend. In Preußen und Thüringen gelten auf Grund der Rechtsprechung die auswärtige Brauerei und der Gastwirt nebeneinander als Einführer. Beide haften für die Steuerschuld gesamtschuldnerisch. In Bayern ist der Bierempfänger, d. h. der Gastwirt Einführer in denjenigen Gemeinden, die ihre Steuerordnung der bayerischen Mustersteuerordnung nachgebildet haben. Die selbstschuldnerische Bürgschaft des Einbringers [94]) ändert daran nichts. In Baden gilt in denjenigen Gemeinden, deren Biersteuerordnung der Mustersteuerordnung entsprechen und deren Einwohnerzahl 8000 nicht überschreitet, der Gastwirt als Einführer. Größere Gemeinden können die auswärtige Brauerei als Einführer ansehen. Die württembergische Mustersteuerordnung gibt keine Definition des Einführers. Die Rechtsprechung hat bisher zu der Frage, ob auswärtige Brauerei und Gastwirt nebeneinander Einführer sein können, keine Stellung genommen. Die Praxis der Gemeindekassen geht zur Zeit dahin, die auswärtige Brauerei als Einführer anzusehen. In Hessen ist grundsätzlich die auswärtige Brauerei Einführer in denjenigen Gemeinden, welche die hessische Mustersteuerordnung übernommen haben. Andernfalls werden die Gemeinden sich auf Grund des von der Rechtsprechung entwickelten Wahlrechtes entweder für die auswärtige Brauerei oder für den ortsansässigen Gastwirt entschieden haben. Für Sachsen gilt nach der Mustersteuerordnung grundsätzlich die auswärtige Brauerei als Einführer, da der Biertransport mit Lastwagen im Vordergrund steht.

4. Die Grenzen der nachträglichen Heranziehung zur Steuer.

Der von der preußischen und thüringischen Rechtsprechung aufgestellte Grundsatz der gesamtschuldnerischen Haftung von auswärtiger Brauerei und ortsansässigem Empfänger hat in der Praxis zu bedenklichen Folgen geführt, indem die preußischen und thüringischen Gemeinden, die früher nur die ortsansässigen Empfänger (Gastwirte) zur GBSt herangezogen hatten, dazu übergingen, noch nachträglich die Steuerrückstände der Gastwirte für langzurücklie-

94) Hier ist die auswärtige Brauerei gemeint.

gende Zeiträume von den auswärtigen Brauereien einzufordern. Das preußische Innenministerium, das von jeher die Zulässigkeit einer gesamtschuldnerischen Haftung verneint hat, bemühte sich wiederholt, durch Erlasse den schlimmsten Auswirkungen der neuen Gemeindepraxis entgegenzutreten. So stellte der Erlaß vom 8. Dez. 1933[95]) fest, daß die Inanspruchnahme auswärtiger Brauereien an die ausdrückliche Festlegung der Solidarhaftung in der örtlichen Steuerordnung gebunden sei. Diesem Ministerialerlaß wurde jedoch durch das Urteil des Preußischen Oberverwaltungsgerichtes vom 23. Okt. 1934[96]) die Rechtsgrundlage entzogen. Die Entscheidung hielt eine gesamtschuldnerische Haftung auch ohne entsprechende Bestimmung in der örtlichen Steuerordnung für gegeben. Neuerdings ist ein Runderlaß des preußischen Innen- und Finanzministers ergangen[97]), der die Gemeinden anweist, bei der Heranziehung der auswärtigen Bierlieferanten für die vergangene Zeit zu prüfen, ob darin keine unbillige Härte liegen würde. Zugleich macht der Runderlaß auf die Verjährungsvorschrift des § 87 KAG aufmerksam. Mit dem Hinweis auf eine Verjährungsvorschrift ist ganz allgemein eine Grenze für die nachträgliche Heranziehung aufgezeigt. Für Preußen gilt — wie auch das preußische Oberverwaltungsgericht in seiner Entscheidung vom 23. Okt. 1934 ausgesprochen hat — § 87 KAG. Danach unterliegt die Gemeindebiersteuer einer Verjährung von einem Jahr. Tritt also mit Rücksicht auf § 9 der preußischen Mustersteuerordnung beispielsweise die Steuerpflicht für eingeführtes Bier am 15. 1. 1934, die Zahlungsverpflichtung am 10. des nächsten Monats — mithin am 10. 2. 34 — ein, und unterbleibt die Zahlung seitens des in Anspruch genommenen Wirtes, so kann nach § 87 KAG die auswärtige Brauerei als Gesamtschuldner nur bis zum 11. 2. 35 herangezogen werden. Einer späteren Heranziehung kann sie die Einrede der Verjährung entgegensetzen. Hierbei ist zu beachten, daß — wie erwähnt — bei der Gesamtschuld u. U. zwei verschiedene Verjährungsfristen unabhängig voneinander laufen können (§ 425 BGB)[98]). Dies trifft besonders dann zu, wenn durch Klageerhebung gegen den Gastwirt der Ablauf dessen Verjährungsfrist unterbrochen wird. Die Verjährung des Steueranspruches gegen die Brauerei wird dadurch nicht unterbrochen.

Für Thüringen gilt ebenfalls die einjährige Verjährungsfrist. § 30 des Gemeinde- und Kreisabgabengesetzes für Thüringen vom 28. 3. 23 und 9. 6. 25[99]) bestimmt dies allerdings nicht ausdrücklich, verweist aber auf § 144 AO, aus dem sich eine Verjährungsfrist von einem Jahr ergibt.

---

95) MBliV S. 1439.
96) Vgl. Anm. 80.
97) Erlaß vom 13. 7. 35 / 5. 8. 35 IV 7423.1 / V St. 152.
98) Nieberl, a.a.O. § 115 Anm. 2.
99) GS S. 211/169.

Weiter erhebt sich die Frage, ob in der schuldhaften Säumnis der Gemeinden infolge allzu langen Wartens nicht ein Verstoß gegen Treu und Glauben liegt, d. h. ein Verstoß gegen einen Rechtssatz, der auch im öffentlichen Recht Anwendung findet[100]). Die Rechtsprechung hatte wiederholt Gelegenheit, sich mit dieser Frage zu beschäftigen. In einer Reihe von Entscheidungen[101]) des thüringischen Oberverwaltungsgerichtes kam zum Ausdruck, daß eine nachträgliche Heranziehung der auswärtigen Brauerei dann nicht unzulässig sei, wenn die Gemeinde verhältnismäßig kurze Zeit gewartet habe. Insbesondere verstoße eine derartige Veranlagung nicht gegen § 11 AO[102]). Die Entscheidung vom 12. Sept. 1933 beschränkte die Zulässigkeit der nachträglichen Heranziehung auf das Kalenderjahr, in dem das Bier zur Einfuhr gelangte. Besonderes Interesse verdienen in diesem Zusammenhange die Erkenntnisse vom 17. Aug. 1932 und 31. Dez. 1932, die zur Frage von Treu und Glauben eingehend Stellung nehmen. Das Jenaer Oberverwaltungsgericht führt darin aus, daß die Brauerei im Hinblick auf die Mehrdeutigkeit des Einführerbegriffes mit einer späteren Inanspruchnahme hätte rechnen können. Es sei ihre Pflicht gewesen, sich bei den in Frage kommenden behördlichen Stellen zu erkundigen, in welchem Sinne der Einführerbegriff ausgelegt werde. Aber auch aus der bisherigen Verwaltungspraxis der Gemeinde, nur den einheimischen Wirt zur Steuer heranzuziehen, ließe sich nichts zugunsten der Brauerei herleiten. Wenn die Brauerei das Verhalten der Gemeinde gerade in dem ihr günstigen Sinne auslege, so tue sie das auf eigene Gefahr. Insoweit stimmen die beiden Entscheidungen überein. Dagegen beurteilen sie eine Vereinbarung[103]) zwischen dem thüringischen Städteverband und der Interessenvereinigung thüringischer Brauereien und Mälzereien vom 13. Sept. 1927, derzufolge die Gemeinden nur den einheimischen Empfänger als Einführer behandeln sollten, verschieden. Nach dem Urteil vom 17. Aug. 1932 ist das Abkommen nicht verbindlich, während das Urteil vom 31. Dez. 1932 in der Verletzung der Vereinbarung einen Verstoß gegen § 11 AO sieht. Abgesehen von der letzten Unterscheidung vertreten aber auch die besonders hervorgehobenen Erkenntnisse die Auffassung, daß eine verhältnismäßig kurze Zeit des Wartens nicht gegen Treu und Glauben verstoße.

---

100) Sächs. OVG v. 20. 3. 28 i. Jahrb. d. sächs. OVG Bd. 31 S. 335; Hess. VGH v. 5. 3. 32 — VGH 88. 31 — ABB; Preuß. OVG v. 6. 11. 31 — VII C 54. 31 — StuW 32 Nr. 46; Jellinek in RuVwBl. 1931 S. 805 ff.; Friesecke in DStZ Nr. 26 v. 8. 9. 34. Hedemann S. 42 Poetzsch-Heffter in DJZ 1933 Sp. 740; RGZ 124, 232; 125, 218; RGZ vom 20. Dez. 1932 in Berliner Börsenzeitung 1933 Nr. 185 S. 8.

101) Vgl. Anm. 77.

102) § 11 AO bestimmt, daß die Ausübung des Ermessens nach Recht und Billigkeit zu erfolgen habe.

103) Über die Rechtsnatur einer Steuervereinbarung gehen die Ansichten in der Literatur auseinander (vgl. Eichhorn „Vereinbarungen im Steuerrecht" in Vierteljahresschrift für Steuer und Finanzrecht, 1931, S. 219 ff. Teils wird

Die Stellungnahme des Preußischen Oberverwaltungsgerichtes in bezug auf Treu und Glauben läßt sich einem Urteil vom 23. Okt. 1934[104]) entnehmen. Es kommt darin zum Ausdruck, daß für die Anwendung von Treu und Glauben innerhalb der einjährigen Verjährungsfrist kein Raum ist.

Dieser Rechtsprechung kann nur zum Teil gefolgt werden.

Die Art, in der die obersten Verwaltungsgerichtshöfe ihren Standpunkt hinsichtlich einer nachträglichen Heranziehung der Brauereien vertreten, macht das Bestreben, die steuerlichen Belange der Gemeinden möglichst zu wahren, erkennbar. Andererseits spricht aus den Begründungen der oben genannten Entscheidungen eine gewisse Unklarheit über die Verwendbarkeit des Treu und Glaubens-Grundsatzes auf die vorliegende Frage. Häufig ist von einem „verhältnismäßig kurzen Zeitraum" die Rede, innerhalb dessen eine nachträgliche Heranziehung Treu und Glauben nicht widersprechen soll. Offensichtlich schwingt hier der Gedanke der Rechtsverwirkung mit. Auch wird die Treu- und Glauben-Lehre in Beziehung mit Recht und Billigkeit (§ 11 AO) in der Weise gebracht, daß ein Unterschied beider Institute nicht erkennbar ist. Nicht zuletzt findet sich der Hinweis auf Verjährungsvorschriften, die der Anwendung von Treu und Glauben ein Hindernis entgegensetzen sollen. Wenn schließlich noch die Veränderung einer bisherigen Verwaltungspraxis mit dem Bemerken abgetan wird, daß irrtümliche Folgerungen daraus zu Lasten der Brauereien gingen, so treffen diese Ausführungen nicht das Wesentliche. In Übereinstimmung mit einem Gutachten W. Jel-

---

in der Vereinbarung ein Vertrag, teils ein Verwaltungsakt, teils ein Vergleich gesehen. Am besten dürfte die Auffassung Eichhorns dem Charakter der Vereinbarung gerecht werden. Eichhorn unterscheidet zwischen denjenigen Willenserklärungen, die sich auf die Vereinbarung beziehen und denjenigen Akten der Behörden, die auf Grund der Vereinbarung noch erforderlich sind. Die Einigung der Parteien kann mit Recht als zweiseitiger Vertrag, der darauf ergehende Bescheid als einseitiger Verwaltungsakt bezeichnet werden.

In Bezug auf die Frage der Zulässigkeit einer Steuervereinbarung ist die Rechtsprechung nicht einheitlich. Das Preußische Oberverwaltungsgericht und das Reichsgericht halten im allgemeinen eine Vereinbarung für rechtswirksam, setzen jedoch durch ihre Rechtsprechung einer zu weit gehenden, „zügellosen "Steuervereinbarung gewisse Schranken. „Zu weit gehend sei aber ein Abkommen immer dann, wenn es sich nicht mehr mit der Steuerhoheit des Steuergläubigers vereinbaren ließe". (Vgl. dazu die Entscheidung des RG vom 27. 5. 1913, Bd. 82, S. 326 und die Enstcheidung des Preuß. OVG vom 29. März 1927 in DStBl. 27, S. 433). Der Reichsfinanzhof verneint die Rechtswirksamkeit von Steuervereinbarungen (vgl. RFH v. 2. 7. 26 in StuW 26, 1465 und v. 24. 6. 27. in Deutscher Verkehrsrundschau 1927, S. 175). Auch die Literatur sieht die Steuervereinbarung als nicht mit der AO vereinbar an (vgl. Eichhorn, S. 209).

Seit 1932 macht sich jedoch ein Wandel der Anschauungen bemerkbar. Die Tendenz ist nicht mehr wie bisher vereinbarungsfeindlich (vgl. Hensel S. 52 Anm. 1 und Becker in StuW 1931, Sp. 1097). Dies läßt auch die Neufassung des § 220 AO erkennen. Abs. 1 Ziff. 3 und 4 und Abs. 2 bestimmen, daß der Reichsfinanzminister Bestimmungen über die Zulässigkeit und Rechtswirkungen von Vereinbarungen treffen kann.

104) Vgl. Anm. 80.

lineks[105]) und einer Abhandlung Schüles[106]) dürfte das bisherige Verhalten der Gemeinde als maßgebend zu erachten sein. Konnten die Brauereien glauben, die GBSt gehe sie unmittelbar nichts an, weil die ständige Verwaltungspraxis der Gemeinden den ortsansässigen Gastwirt als Einführer ansieht, so ist eine plötzliche Heranziehung der Brauerei zur Steuer mit dem Grundsatz von Treu und Glauben nicht zu vereinbaren. Die Gemeinde kann nicht infolge einer bloßen Sinnesänderung von einer eingefahrenen Übung abgehen. Mit Recht sagt Jellinek: „War man berechtigt, sich darauf zu verlassen, daß der andere sein künftiges Verhalten dem früheren anpassen werde, so verstößt das abweichende Verhalten gegen Treu und Glauben." Dagegen läßt sich nicht einwenden, die Brauereien hätten den Einführerstreit gekannt und seien verpflichtet gewesen, für den Fall der Heranziehung zur Steuer Mittel bereit zu stellen. Durch die einheitliche Heranziehung des Gastwirtes war Klarheit geschaffen worden, der Streit um die Einführerfrage war beendet. Ist vollends zwischen dem Städteverband und der Interessenvereinigung der Brauereien eine Vereinbarung getroffen, die der Bestimmung der Einführerperson in Richtung auf den Gastwirt dienen soll, so muß in der anderweitigen Handhabung der Verwaltungspraxis durch die Gemeinden eine Verletzung von Treu und Glauben gefunden werden.

Damit ist die Ansicht des thüringischen Oberverwaltungsgerichts, die nachträgliche Heranziehung der auswärtigen Brauerei innerhalb des Kalenderjahres, in dem das Bier zur Einfuhr gelangte, verstoße nicht gegen Treu und Glauben, als unzutreffend gekennzeichnet. Das Jenaer Oberverwaltungsgericht hat vielmehr unter dem Einfluß der Schwierigkeit, die Grenzen „eines verhältnismäßig kurzen Zeitraumes" genau zu bestimmen, eine Verlegenheitslösung getroffen; es mußte auf irgend eine Weise einen Ausweg aus der von ihm selbst geschaffenen Zwangslage finden. Die gänzlich unbegründete Befristung des Nachforderungsrechtes auf das laufende Kalenderjahr zeigt deutlich, zu welchen Konsequenzen der von dem thüringischen Oberverwaltungsgericht aufgestellte Grundsatz der gesamtschuldnerischen Haftung führt.

Die Verjährungsvorschriften, auf die sich das Preußische Oberverwaltungsgericht beruft, können der Anwendung von Treu und Glauben in denjenigen Fällen keine Grenzen setzen, in denen die Gemeinde bisher den ortsansässigen Gastwirt zur Steuer herangezogen hat, jedoch plötzlich von der auswärtigen Brauerei rückständige Steuern nachfordert. Wie bereits ausgeführt, muß in dem bisherigen Verhalten der Gemeinde eine gewisse Garantie für ihr künftiges Verhalten liegen. Eine unerwartete Abweichung widerspricht Treu und Glauben. Dem Ergebnis des Preußischen Oberverwaltungsgerichtes kann umsoweniger beigepflichtet werden, als es

105) RVerBl. 1931 S. 805 ff.
106) Verwaltungsarchiv 1934 Bd. 39, S. 23 ff.

praktisch die Treu- und Glaubenlehre wertlos macht; denn einer Nachforderung von Steuern nach Ablauf der Verjährungsfrist steht eine Einrede entgegen, ohne daß es einer Berufung auf Treu und Glauben bedarf.

5. Die Ausgleichung zwischen den Gesamtschuldnern.

Von mehr zivilrechtlichem Interesse ist die Frage der internen Ausgleichung zwischen den beiden Gesamtschuldnern. Hier gewinnt der Charakter der GBSt als Verbrauchssteuer Bedeutung. Nach Absicht des Gesetzgebers soll eine Verbrauchssteuer den Konsumenten belasten, d. h. also sie soll, wenn steuertechnische Gründe eine frühere Erhebung notwendig machen, übergewälzt werden können. Es ist aber nicht in die Macht des Gesetzgebers gegeben, die an und für sich wünschenswerte Steuerüberwälzung in jedem Falle durchzusetzen. Vielmehr hängt der Erfolg einer solchen Überwälzung von zahlreichen wirtschaftlichen Momenten ab. Unter diesen Umständen erscheint es erklärlich, daß eine Verbrauchssteuerschuld nicht von der Frage abhängen kann, ob die Steuer im einzelnen Fall abgewälzt werden kann. Dies bringt auch das Preußische Oberverwaltungsgericht in seiner Entscheidung vom 9. 2. 34[107]) zum Ausdruck, wenn es sagt: „Die Steuerschuld ist nicht von der Abwälzbarkeit abhängig“[108]). Damit ist aber nur das öffentlich-rechtliche Verhältnis zwischen Steuerschuldner und Steuergläubiger beleuchtet. Für die das innere Schuldverhältnis zwischen Brauerei und Gastwirt betreffende Frage der Ausgleichung ist die zivilrechtliche Vorschrift des § 426 BGB heranzuziehen; denn auf die „Gesamtschuld“ des Steuerrechts lassen sich die bürgerlich-rechtlichen Bestimmungen entsprechend anwenden[109]). Nach § 426 BGB sind die Gesamtschuldner im Innenverhältnis zu gleichen Anteilen verpflichtet“, wenn nicht ein anderes bestimmt ist“. Eine anderweitige Bestimmung kann — wenn ausdrückliche Abmachungen fehlen — als stillschweigend vereinbart dem besonderen Schuldverhältnis entnommen werden[110]). So ergibt sich aus dem Sinn und Zweck des Gesamtschuldverhältnisses zwischen Brauerei und Wirt, daß in Abweichung von der Regel des § 426 Abs. 1 Satz 1 BGB im Innenverhältnis nur der Gastwirt als Schuldner der GBSt angesehen werden muß. Dies folgt insbesondere aus der Natur der GBSt als Verbrauchssteuer. Wenn das Reichsgericht[111]) gelegentlich einer die Verteilung der Umsatzsteuer betreffenden Entscheidung zu einem anderen Ergebnis kommt, so ist das in diesem Zusammenhang unbeachtlich, da es sich bei der Umsatzsteuer im Gegensatz zur GBSt nicht um eine Verbrauchssteuer

107) RVwBl. Bd. 55, S. 486.
108) Ähnlich Preuß. OVG v. 6. Juli 1928 i. TgfBr. 1928 Nr. 246.
109) Nieberl § 115 Anm. 2; RFH Bd. 6 S. 171.
110) RGRK § 426 Anm. 2.
111) RGZ Bd. 75, S. 208.

handelt. Eine Zahlung der GBSt durch die Brauerei als Gesamtschuldner hat zur Folge, daß ihr gegenüber dem Gastwirt ein Ausgleichungsanspruch in voller Höhe des Gezahlten zusteht.

II. Die Auskunftspflicht.

Um den örtlichen Verbrauch von Bier ständig überwachen und kontrollieren zu können und dadurch die steuerliche Erfassung aller im Gemeindebezirk zum Verbrauch gelangenden Biermengen zu gewährleisten, steht den Gemeinden das Recht zu, von dem Steuerpflichtigen und von Dritten bestimmte Auskünfte zu verlangen. Das Auskunftsersuchen richtet sich naturgemäß vornehmlich gegen die herstellende Brauerei, bei der sich die der GBSt unterliegenden Biervorräte am leichtesten überwachen lassen. Daneben kommen aber auch eine Reihe anderer Personen, die am Bierabsatz beteiligt sind, in Frage. Hier muß vor allem die Reichsbahn genannt werden, die einen größeren Teil des hergestellten Bieres dem Verbrauchsort zuführt, dadurch in Verbindung mit dem Steuerobjekt kommt und eine wichtige Rolle bei der Steuerermittlung spielt.

Aufgabe dieses Abschnittes ist es, die Rechtsfragen, die sich aus dem Gebiet der Auskunftspflicht ergeben haben, insbesondere aber den Inhalt und die Grenzen des Auskunftsverlangens gegenüber auswärtigen Brauereien aufzuzeigen.

1. Die Auskunftspflicht der steuerpflichtigen Brauerei.

Die Verpflichtung einer Brauerei, dem Auskunftsersuchen einer Gemeinde zu entsprechen, steht mit der Gemeindebiersteuerpflicht in enger Verbindung. Hat eine Brauerei in Erfüllung einer eigenen Schuld GBSt zu zahlen, so sind hinsichtlich der Auskunftspflicht, die dann als Nebenverpflichtung zur Steuerpflicht erscheint, zwei Unterscheidungen zu machen. Einmal können auf Grund der Verordnung vom 18. März 1933 die Vorschriften der AO in der konkreten Steuerordnung für anwendbar erklärt sein oder aber es fehlt an einer derartigen ausdrücklichen Verweisung.

Im ersteren Fall kommen für die Auskunftspflicht vor allem die Vorschriften der §§ 166 ff. AO über Steuererklärungen und Nachweisungen in Betracht. Hierher gehören nur solche Nachweise, die bereits aus anderem Anlaß vorhanden sind; für eine Verpflichtung zur Anfertigung von Nachweisen ad hoc ist in der AO keine Stütze gegeben[112]). Ferner sind die §§ 204 ff. über das Ermittlungsverfahren und die §§ 171, 172 AO von Bedeutung, welche die Pflicht zur Vorlegung von Handelsbüchern, Geschäftspapieren und sonsti-

112) Boethke, a.a.O. S. 175—177.

gen Aufzeichnungen normieren. In diesem Zusammenhang erhebt sich die Frage, ob eine allgemeine Bezugnahme auf die AO-Vorschriften in der Steuerordnung genügt oder ob eine genaue Bezeichnung der einzelnen Paragraphen notwendig ist. Das Kammergericht[112]) hat sich wiederholt auf den Standpunkt gestellt, daß eine allgemeine Verweisung auf die AO nicht ausreichend sei. Vielmehr müsse dem Steuerpflichtigen klar und unzweideutig ersichtlich sein, welche Pflichten ihm obliegen. Die Prüfung, welche der zahlreichen Vorschriften möglicherweise zur Durchführung der Steuerordnung erheblich sein könnten, könne dem Verpflichteten nicht zugemutet werden. Das Kammergericht folgert aus der nach seiner Ansicht nicht zulässigen summarischen Bezugnahme auf die AO eine teilweise Ungültigkeit der Steuerordnung[114]). Die Rechtsprechung des Kammergerichts entspricht dem auch heute noch im Steuerrecht ganz allgemein geltenden Grundsatz der Bestimmtheit[115]) und dürfte deshalb zu billigen sein.

Sind dagegen in der gemeindlichen Steuerordnung die AO-Vorschriften nicht ausdrücklich für anwendbar erklärt worden, so sind für die Auskunftspflicht der steuerpflichtigen Brauerei die allgemeinen Steuerrechtsgrundsätze maßgebend. Danach sind die Gemeinden berechtigt, durch ihre Steuerordnungen geeignete Maßregeln zur Durchführung der Steuererhebung insoweit zu treffen, als andere Gesetze dies nicht verbieten und die Maßnahmen das dem Steuerpflichtigen Zumutbare nicht überschreiten[116]).

2. Die Auskunftspflicht der nicht steuerpflichtigen Brauerei.

Von größter Wichtigkeit für die Gemeinden ist die Auskunftspflicht der auswärtigen, nicht steuerpflichtigen Brauerei, ein Gebiet, auf dem in der Praxis viel Streit herrscht. Die außerordentliche Bedeutung dieser Frage ergibt sich aus der Tatsache, daß vielfach gerade auswärtige Brauereien den Gemeindebezirk mit Bier versorgen, ohne aber von der Gemeinde als Steuerschuldner herangezogen zu werden. Das Auskunftsverlangen der Gemeinde als Steuergläubiger wird sich meist auf die Ermächtigung des § 13 Preuß. KAG in Verbindung mit § 1 Abs. 2 der Verordnung vom 18. März 1933 stützen. Danach ist es den Gemeinden gestattet, in ihren Steuerordnungen auf die AO Bezug zu nehmen. Auch hier wird eine bestimmte Bezugnahme zu fordern sein, d. h. die einzelnen Paragraphen der AO

113) KG v. 17. Sept. 25 — 1 S. 839.25 — ABB; 30. Juni 25 — 1 S. 511.25 — Mitt. 26 S. 133; 17. Juni 25 — 1 S. 455.25 ABB.

114) Koppe-Fleminger, 4. Aufl. S. 273.

115) Preuß. OVG Bd. 68 S. 196; Bd. 94 S. 63 und wohl auch Bd. 75 S. 189; Roscher S. 252 und Gerloff S. 454.

116) Schmidt, in Mitt. 1925 S. 80; KG vom 14. 7. 25. in „Gasthaus" Nr. 79 v. 4. 8. 25.

müssen besonders aufgeführt sein[117]). Ein allgemeiner Hinweis genügt nicht. Als einschlägige Bestimmungen sind die §§ 175, 209 AO hervorzuheben.

§ 175 AO verpflichtet Dritte, nicht als steuerpflichtig Beteiligte, zur Auskunftspflicht über solche Tatsachen, „die für die Ausübung der Steueraufsicht oder in einem Steuerermittlungsverfahren für die Feststellung von Steueransprüchen von Bedeutung sind." Nach der bis in die neueste Zeit herrschenden Meinung und der ständigen Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes[118]) durfte die Auskunft nur in ganz bestimmten Steuerermittlungs- oder Steueraufsichtsverfahren, nicht jedoch zur Aufdeckung unbekannter Steuerfälle verlangt werden. Das Verfahren mußte sich gegen eine bestimmte Person richten. Neuerdings hat der Reichsfinanzhof seine Auffassung geändert, indem er — im Anschluß an Becker[119]) — auch eine Auskunftspflicht hinsichtlich unbekannter Steuerfälle für gegeben hält[120]). Damit ist die frühere Judikatur des Reichsfinanzhofes in diesem Punkte praktisch gegenstandslos geworden. Der Meinungsumschwung wird mit der Ergänzung der AO durch Einfügung des § 201 a AO[121]) (n. F. § 201) begründet, nach dessen Absatz 1 die Finanzämter darüber zu wachen haben, ob durch Steuerflucht oder in sonstiger Weise Steuereinnahmen zu Unrecht verkürzt werden. Dadurch seien dem Steuergläubiger erhöhte, über den Rahmen des § 175 AO hinausgehende Machtbefugnisse zur Erforschung steuerlicher Wahrheit in die Hand gegeben[122]). Ob man dieser Rechtsprechung ohne Bedenken folgen kann, ist zweifelhaft.

Gewiß liegt es bei der überaus großen fiskalischen Belastung der Selbstverwaltungskörper im Interesse der Gemeinden, die für die Veranlagung wichtigen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse auf möglichst einfache und wirkungsvolle Weise festzustellen. Demgegenüber dürfte aber auch die außerordentlich hohe Mehrarbeit, die Dritten, insbesonders auswärtigen Brauereien, durch zahllose Auskunftersuchen aufgebürdet wird, Berücksichtigung finden[123]), umsomehr als eine Entschädigung nur ausnahmsweise gewährt wird. Die Schwierigkeiten, dem Auskunftsverlangen nachzukommen, stehen oft in keinem Verhältnis zu dem Nutzen, den die Steuerbehörden

---

117) Vgl. S. 28.

118) RFH v. 25. 2. 27 in JW 28 S. 534; RFH v. 30. 3. 26 in JW 26 S. 2939; RFH Bd. 8 S. 277; Bd. 9 S. 143 und 145; Bd. 12 S. 202; Becker a.a.O. § 177 Anm. 3; Zergiebel a.a.O. TgfBr. Nr. 11 v. 14. 1. 25; AG Jena v. 1. 9. 24 — 3b — e 25/24 — ABB.

119) Becker, Nachtrag a.a.O., S. 101.

120) RFH Bd. 30 S. 233.

121) Durch Verordnung v. 1. 12. 30 (RGBl. I S. 556) eingefügt.

122) RFH Bd. 28 S. 186; Becher a.a.O. § 201 Anm. 1.

123) Dem trägt der Runderlaß des Minister des Inneren, des Finanzministers und des Ministers für Landwirtschaft, Domänen und Forsten v. 6. 12. 30. — II B 4098 — MBliV 30 S. 1150 Rechnung, indem er darauf hinweist, daß die Kontrollvorschriften der Gemeinden so gestaltet sein sollten, daß unnötige Mehrarbeit vermieden werde.

von der einzelnen Auskunft haben. Hinzu kommt noch, daß das Fragerecht des § 175 AO die Gefahr der Verletzung wichtiger allgemeiner Wirtschaftsinteressen heraufbeschwört, indem Kreise, auf die sich die Anfrage bezieht, ihren geschäftlichen Verkehr mit der angefragten Stelle (Brauerei) aufgeben und ihr dadurch einen uneinbringlichen Schaden zufügen. Abgesehen von diesen Billigkeitsgründen wird sich auch aus der Fassung des § 201 AO eine Beschränkung der erweiterten Auskunftspflicht auf solche Fälle herleiten lassen, in denen gewisse Umstände für eine Steuerzuwiderhandlung oder Steuergefährdung sprechen [124]). Schließlich steht den umfassenden Auskunftsrechten der Gemeinden aus § 201 AO der Umstand entgegen, daß in den Mustersteuerordnungen bzw. in den entsprechend ausgestalteten Gemeindesteuerordnungen eine bestimmte Bezugnahme auf die anwendbaren Vorschriften der AO notwendig ist. Dahingehende ergänzende Änderungen der Steuerordnungen sind — soweit ersichtlich — bisher nicht erfolgt.

Ergibt sich unter dem Gesichtspunkt des Abwägens aller beteiligten Interessen eine gewisse Schranke gegenüber dem einseitigen, vorwiegend nach fiskalischen Gesichtspunkten orientierten Auskunftsbegehren der Gemeinde, so kann eine weitere rechtliche Beschränkung dem § 209 AO entnommen werden [125]).

Obgleich § 209 AO nur in die Form einer Sollvorschrift gekleidet ist, ist davon auszugehen, daß mit ihm die Schaffung von Rechtsgarantien gegen ein willkürliches Vorgehen der Behörden bezweckt wurde und daß dem Auskunftspflichtigen ein Recht auf Beachtung dieser Bestimmung zusteht [126]). Er kann erst dann in einem Steuerermittlungsverfahren — und nur in einem Steuerermittlungsverfahren, nicht auch in einem Steueraufsichtsverfahren — zu einer Auskunft oder zur Vorlegung von Büchern angehalten werden, wenn die Verhandlungen mit dem Steuerpflichtigen nicht zum Ziele führen oder keinen Erfolg versprechen [127]). Wann diese Voraussetzungen vorliegen, wird von Fall zu Fall zu beurteilen sein. Zu weit gehen hierin die Entscheidungen des Reichsfinanzhofes vom 2. 11. 22 [128]) und vom 16. 1. 25 [129]), die schon die Erklärung des Finanzamtes, daß die Voraussetzungen der §§ 175 und 209 AO gegeben sind, genügen lassen.

Läßt sich, abgesehen von den oben genannten Einschränkungen, eine ziemlich weitgehende Auskunftspflicht der auswärtigen, nicht

---

124) RFH Bd. 33 S. 257; DStBl. 1932 S. 399; DStZ 1932 S. 179.
125) Becher, a.a.O. § 209 Anm. 1.
126) RFH Bd. 4 S. 265.
127) Das AG Grünstadt hat dazu in seiner Entscheidung vom 4. 2. 25 — Nr. 1460. 24 — in TgfBr. Nr. 115 v. 17. 5. 25 treffend bemerkt: „Wie die Zeugnispflicht des Bürgers erst in einem anhängigen Strafverfahren entsteht, so ist ein Nichtsteuerpflichtiger zur Auskunftserteilung erst dann verpflichtet, wenn ein Ermitlungsverfahren in einer Steuersache bereits vorliegt; RFH Bd. 20. S. 50; RFH Bd. 31 S. 38.
128) StuW 23, Nr. 127.
129) StuW. 25, Nr. 172.

steuerpflichtigen Brauerei feststellen, so darf dabei doch eine oft wiederholte, beachtliche Einwendung[130]) nicht übersehen werden.

Der Einwand geht von der Überlegung aus, daß die Wirkung einer gemeindlichen Steuerordnung nur soweit reichen kann, als die öffentlichrechtliche Gewalt des Selbstverwaltungskörpers reicht[131]). Eine Auskunft über Steuervorgänge könne nur von denjenigen Personen verlangt werden, über die der Gemeinde Gewalt kraft Gesetzes zustehe. Um es einer Rechtsverordnung eines Selbstverwaltungskörpers möglich zu machen, Rechtsnormen auch für Dritte, nicht seiner Gewalt Unterworfene, festzusetzen, bedürfe es einer Landesdelegation, die aber fehle. Diese Auffassung trifft zumindest für alle diejenigen Fälle nicht zu, in denen die Brauerei das Bier, ohne steuerpflichtig zu werden, in den Gemeindebezirk einführt. Die Beteiligung an einem sich an den Grenzen oder innerhalb des Gemeindegebietes vollziehenden Vorgang unterwirft die Brauerei hinsichtlich der Auskunftspflicht der gemeindlichen Machtsphäre[132]). Es kann keine Rede davon sein, daß der Selbstverwaltungskörper seine ihm gesetzten Machtbefugnisse überschreitet, wenn er unter diesen Voraussetzungen Auskunft verlangt. Aber auch wo keine Mitwirkung an dem Einbringungsvorgang vorliegt, dürfte eine andere Beurteilung nicht am Platze sein. Dies ergibt sich aus dem Sinn und Zweck der Vorschriften der AO. Durch Bezugnahme auf die einschlägigen Bestimmungen sollen die Gemeinden in die Lage versetzt werden, ihre Steueransprüche gegenüber dem Pflichtigen durchzusetzen. Sind aus irgendwelchen Gründen die Erhebungen in einem Steuerermittlungs- oder Steueraufsichtsverfahren nicht ausreichend, so müssen auch Dritte durch Auskunftserteilung dazu helfen, den Steueranspruch durchzusetzen, soweit ihre Inanspruchnahme in bestimmten Grenzen bleibt. Den Gemeinden in dieser Hinsicht Einhalt zu gebieten, hätte vielfach die Bedeutung, sie ihrer Ansprüche für verlustig zu erklären.

Als Endergebnis der Untersuchung wird ganz allgemein eine Auskunftspflicht der auswärtigen Brauerei unter den erwähnten Voraussetzungen festgestellt werden können.

Während das Bayerische Oberste Landesgericht[133]) die Auskunftspflicht noch über den Rahmen, den die AO für die Auskunftspflicht Dritter aufstellt, erweitern will, hat sich das Kammergericht[134]) mit Recht auf den Standpunkt gestellt, daß die Vorschriften

---

130) Koppe-Fleminger a.a.O. 4. Aufl. S. 273; Klotz a.a.O. in TgfBr. Nr. 297 v. 19. 12. 1929.

131) Preuß. OVG Bd. 62 S. 264; Bd. 67 S. 183.

132) Bayr.Oberst.LG v. 13. 12. 28 in JW 29 S. 2434. KG v. 1. 4. 30 in Deutsche Gastwirtszeitung Nr. 34 v. 26. 4. 30; Klotz a.a.O. TgfBr. Nr. 253 v. 28. 10. 30: AG Neuwied v. 22. 9. 30 ebenda; sächs. OVG. v. 1. 4. 26 in Jahrb. d. sächs. OVG Bd. 30 S. 16 ff.; Preuß. OVG v. 26. Juni 1914 in Mitt. 1927 Nr. 11.

133) Vgl. Anm. 132.

134) KG v. 30. Juni 25 in Mitt. 26 Nr. 11 S. 133; Zergiebel a.a.O. TgfBr. Nr. 11 v. 14. 1. 25.

der AO den Rahmen und die Grenze bilden. Die Berechtigung zu dieser Annahme läßt sich aus § 1 Abs. 2 der Verordnung vom 18. März 1933 herleiten, der die Grundlage für die Ermächtigung der Gemeinden zur Bezugnahme auf die AO bildet. Machen die Gemeinden von dieser Ermächtigung Gebrauch, so muß dies die ausschließliche Anwendbarkeit der in der Steuerordnung angeführten Gesetzesstellen zur Folge haben. Andernfalls wäre eine Bezugnahme nicht sinnvoll, ja sogar überflüssig, da das Bayerische Oberste Landesgericht ohnehin ein unbegrenztes Kontrollrecht der Gemeinden annimmt. Eine Ausnahme läßt das Kammergericht [135]) zu, wenn die Erlaubnis der Landesregierung zur Normierung selbständiger Bestimmungen erteilt worden ist. Für eine derartige Genehmigung dürfte jedoch nur da Raum sein, wo die Gemeinden in ihren Steuerordnungen noch nicht auf die Anwendbarkeit der AO-Vorschriften hingewiesen haben. Ein bereits erfolgter Hinweis auf die Abgabenordnung beschränkt die Kontrollrechte der Gemeinde auf diesen Rahmen.

Die grundsätzlich nur innerhalb der Grenzen der AO bestehende Auskunftspflicht der auswärtigen, nicht steuerpflichtigen Brauerei erstreckt sich auf alle Verhältnisse und Tatsachen, von denen das Bestehen und der Umfang einer Steuerpflicht oder die Begründetheit von Anträgen oder Ansprüchen des Steuerpflichtigen abhängt. Insbesonders fallen darunter Nachweisungen aller Art, nicht dagegen die Vorlegung von Verzeichnissen der Bierabnehmer, sogenannte Kundenlisten [136]). Auch die Einsichtnahme in Bücher und Geschäftspapiere gemäß § 184 AO gehört nicht hierher, da — abgesehen von der Notwendigkeit einer bestimmten Aufführung dieser Vorschrift in der örtlichen Steuerordnung — eine Genehmigung des Landesfinanzamtes gegenüber der gemeindlichen Steuerkasse nicht in Betracht kommt.

3. Die Auskunftspflicht der Reichsbahn.

Nach Behandlung der Auskunftspflicht der auswärtigen Brauerei interessiert die Stellung der Reichsbahn. Ist auch die Reichsbahn den Gemeinden gegenüber auskunftspflichtig? Diese Frage hat für die Gemeinden eine besondere Bedeutung, da die restlose Erfassung der von auswärts eingeführten Biermengen naturgemäß auf die allergrößten Schwierigkeiten stößt. Um dieser Schwierigkeiten Herr zu werden, ist die gemeindliche Steuergläubigerin auf die Unterstützung der bei der Einführung von Bier Beteiligten, vor allem der Reichsbahn, angewiesen. Bis zum Jahre 1925 hat die Reichsbahn den Aus-

---

135) KG v. 17. 9. 25 — 1 S. 839.25 — ABB; KG v. 14. 7. 25. in Gasthaus Nr. 79 v. 4. Aug. 25.

136) Boethke, a.a.O. TgfBr. Nr. 280 v. 28. 11. 24. AG Forst v. 18. 11. 24 — 2 E 96.24 — TgfBr. Nr. 294 v. 14. 12. 24; AG Jena v. 1. 9. 24 — 3b — e 25/24 — ebenda; AG Neustadt v. 11. 2. 25 TgfBr. Nr. 66 v. 19. März 25.

kunftsersuchen der Gemeinden bereitwilligst Folge geleistet, indem sie Steuerbeamten die Einsicht in das Empfangsmaterial gestattete. Sie fertigte sogar regelmäßige Listen über alle Bierempfänger an. Später erging eine Dienstanweisung seitens der Hauptverwaltung der Reichsbahn, in der die nachgeordneten Dienststellen angewiesen wurden, dem Auskunftsbegehren nicht mehr in dem Maße wie bisher Folge zu leisten. Die Anweisung fußte darauf, daß die Reichsbahn durch Umwandlung in eine Gesellschaft[137]) die Behördeneigenschaft verloren habe und als privates Unternehmen nur die Auskunftspflicht jeder anderen dritten Person habe. Die Grenzen seien durch § 175 AO gezogen. Die Richtigkeit dieser Rechtsausführungen unterliegt Bedenken. Tatsächlich hat die Reichsbahn durch Schaffung einer Gesellschaft den Charakter als unmittelbare Reichsbehörde eingebüßt. Nichtsdestoweniger kann sie allgemein als Körperschaft des öffentlichen Rechts oder — wie das Stuttgarter Oberlandesgericht in seiner Entscheidung vom 8. Juli 25 aussprach[138]) — als mittelbare Reichsbehörde angesehen werden. Die Eigenschaft als öffentlich-rechtliches Unternehmen tritt besonders darin zutage, daß die Gesellschaft ihre Geschäfte nicht durch Angestellte, sondern durch Beamten ausübt, die in einem öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnis zur Gesellschaft stehen. Auch gewisse Hoheitsrechte wie das Enteignungsrecht verneinen die privatrechtliche Natur des Unternehmens. Läßt sich die Reichsbahn aber als vermittelnder Träger eines Zweiges der Reichsverwaltung bezeichnen[139]), so dürfte ihr eine Auskunftspflicht im gleichen Umfange wie jeder Reichsbehörde obliegen.

Anders ist das Ausmaß der Auskunftserteilung mit Rücksicht auf die AO zu beurteilen. Hier gelten die Ausführungen über die Auskunftspflicht der auswärtigen Brauerei entsprechend. Um Wiederholungen zu vermeiden, soll nur das Wesentliche nochmals aufgezeigt werden. Eine Bezugnahme auf einzelne AO-Bestimmungen in der gemeindlichen Steuerordnung schließt die Anwendung weiterer Kontrollmaßnahmen aus. Allerdings sind die Rechte der Gemeinden aus § 175 in Verbindung mit § 201 AO unter Umständen schon so weitgehend, daß praktisch kaum ein Unterschied zwischen der Auskunftspflicht im Rahmen der AO oder auf Grund besonderer Bestimmungen besteht. Trotzdem kann im einzelnen Falle, besonders mit Rücksicht auf § 209 AO, eine günstigere Lage für den Auskunftspflichtigen gegeben sein. Über die AO hinausgehende Bestimmungen dürfen die Gemeinden nur mit der Erlaubnis der Landesregierung in der Steuerordnung treffen. Die Genehmigung kann nicht erteilt werden, wenn die AO in der Steuerordnung bereits für anwendbar erklärt worden ist. Das lassen auch die Urteile des Kammergerichts[140])

137) RbahnGes. v. 30. Aug. 24 (RGBl. II 24 S. 272) und v. 13. März 30 (RGBl. II 30 S. 369).
138) JW 25 S. 1442.
139) RGSt. Bd. 60 S. 149; Fritsch S. 26 Bem. 3 B; Sarter-Kittel S. 229.
140) Vgl. Anm. 135.

erkennen, die zwar die Zulässigkeit selbständiger Bestimmungen aussprechen, nichts aber von einem Nebeneinander von AO und Sondernormen besagen.

Diese Erörterungen ergeben eine Auskunftspflicht der Reichsbahn im Rahmen der Abgabenordnung. Dies trifft auch für sonstige Spediteure und Frachtführer zu.

Soweit Dritte zur Auskunftserteilung verpflichtet sind, können sie Ersatz und eine angemessene Entschädigung erhalten. Die Gewährung einer Entschädigung hängt in gewissem Umfang von dem Ermessen der Finanzämter ab. Durch Erlasse des Landesfinanzamtes Breslau vom 1. Juli 1926 [141]), des Landesfinanzamtes Berlin vom 8. Februar 1929 und des Reichsfinanzministers vom 20. Dez. 1928 sind bestimmte Richtlinien aufgestellt worden. Danach kommt es für die Frage der Entschädigung bei zeitraubender Auskunftserteilung auf das Verhältnis zwischen dem Interesse des Reiches bzw. der Gemeinde an der Auskunft und der Mühewaltung an [142]). Niemals darf indessen die Auskunftserteilung von einem vorhergehenden Kostenersatz abhängig gemacht werden.

III. Sonderfälle.

1. Die Steuerfreiheit von ausgeführtem Bier.

In der preußischen Musterordnung vom 28. 5. 27/1. 8. 30 [143]) ist — im Gegensatz zu der früheren aus dem Jahre 1910 [144]) — keine Vorschrift enthalten, nach der sogenanntes Ausfuhrbier [145]) von der GBSt befreit ist. Soweit auch die konkrete Gemeindesteuerordnung in diesem Punkte keine Ergänzung aufweist, wird die Frage praktisch, wie die Steuerfreiheit des ausgeführten Bieres zu begründen ist. Bekanntlich dürfen die Gemeinden Steuern vom Bier nur dann erheben, wenn es dem örtlichen Verbrauch unterliegt. Da sich der örtliche Verbrauch in einer Vielzahl von einzelnen Vorgängen, die gesondert zu erfassen, unmöglich ist, auswirkt, hat man den Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld vorverlegt. Die Schuld entsteht bei dem im Geltungsbereich des Gesetzes hergestellten Bier mit der Entfernung aus der Brauerei. Die Entfernung aus der Herstellerfirma wird also als Verbrauch angesehen. Ebenso ist bei der Einführung von Bier die Steuerschuldentstehung aus Zweckmäßigkeitsgründen auf den Augenblick der Einfuhr konzentriert. Auch hier begegnen wir der Gleichstellung von Einfuhr und Verbrauch. Voraussetzung zu einer derartigen zeitlichen Verlagerung des Verbrauches ist aller-

141) I. 3747, B II, 2.
142) Koppe, a.a.O. TgfBr. Nr. 96 v. 24. 4. 28.
143) MBliV 1927 S. 575 und 1930 S. 706.
144) MBliV 1910 S. 24.
145) Unter Ausfuhrbier wird das aus dem Gemeindegebiet ausgeführte Bier verstanden.

dings, daß das Bier innerhalb des Gemeindebezirkes tatsächlich verbraucht wird. Nur die Konsumtion innerhalb des Gemeindegebietes berechtigt zur Steuererhebung. Deshalb kann durchgeführtes Bier nicht der GBSt unterworfen werden; andernfalls würde es sich um einen verbotenen Einfuhrzoll handeln[146]). Aus der weitgehenden Gleichstellung von Ausfuhr- und Durchfuhrbier hinsichtlich der Fälligkeit der Steuer läßt sich die Befreiung des Ausfuhrbieres von der Biersteuer folgern[147]). Ist also in der bestimmten Steuerordnung ein Passus enthalten, wonach durchgeführtes Bier Steuerfreiheit genießt, so unterliegt Ausfuhrbier derselben Regelung. Beim Fehlen einer solchen Bestimmung muß auf die Vorschrift, die die Steuer von dem örtlichen Verbrauch von Bier abhängig macht, zurückgegriffen werden. Aus ihr ergibt sich die Steuerfreiheit des Ausfuhrbieres. Der Hinweis auf den örtlichen Verbrauch darf nicht fehlen, da sonst die Steuerordnung nach der Rechtsprechung des preußischen Oberverwaltungsgerichts ungültig ist[148]).

2. *Die Unterscheidung von Durchfuhrbier und wieder ausgeführtem Bier.*

War im vorigen Abschnitt von der Steuerfreiheit des Ausfuhr- und Durchfuhrbieres die Rede, so interessiert in diesem Zusammenhang die Abgrenzung von Durchfuhr- und wieder ausgeführtem Bier. Beide Bierarten können betreffs der GBSt nicht gleichmäßig behandelt werden. Im Gegensatz zum Ausfuhrbier ist das wiederausgeführte Bier von der Biersteuer nicht befreit[149]). Wann das eine oder andere vorliegt, ist eine Auslegungsfrage. Der Begriff des „Durchführens" setzt den Zustand einer fortgesetzten, nur selten unterbrochenen Bewegung voraus. Das Bier muß den Gemeindebezirk auf seinem Transport an ein entfernteres Ziel nur vorübergehend berühren. Eine längere Pause, die durch ein etwaiges Einlagern des Bieres entstehen könnte, würde mit dem Ausdruck „Durchfuhr" nicht zu vereinbaren sein[150]). Demgegenüber dürften unter wiederausgeführtem Bier solche Biermengen zu verstehen sein, die in das Gemeindegebiet eingeführt werden, deren Verbrauch oder anderweitige Verwendung in der Gemeinde selbst aber im Zeitpunkt der Einführung noch nicht feststeht. Dies wird besonders dann vorliegen, wenn ein Bierabnehmer sich nach Erhalt der Ware später dazu entschließt, das Bier seinerseits nach auswärts zu versenden. Da es für die endgültige

146) Preuß. OVG v. 20. 4. 28. in Mitt. 28 S. 226. Dierkes a.a.O. S. 45.
147) Koppe-Fleminger a.a.O. 4. Aufl S. 262.
148) Preuß. OVG v. 26. 1. 26 in Mitt. 26 S. 26. Preuß. OVG v. 20. 4. 28 in Mitt. 28 S. 226. Preuß. OVG v. 6. 3. 28 in Mitt. 28 S. 259. Preuß. OVG v. 6. 7. 28 — 2 C 113. 27 — in ABB.
149) Bayr. Verwaltungsgerichtshof v. 11. 4. 30 in RuPrVwBl. Bd. 52 S. 719; Koppe-Feminger a.a.O., 4. Aufl. S. 262.
150) Preuß. OVG v. 20. 12. 1907 in PrVwBl. Jahrg. 29, S. 476; Preuß. OVG v. 6. 3. 1897 in PrVwBl. Bd. 31 S. 68.

Einbehaltung der erhobenen GBSt maßgeblich auf den örtlichen Verbrauch ankommt, ein solcher jedoch in der Gemeinde bei Wiederausfuhr des Bieres nicht stattfindet, muß ein Erstattungsanspruch gegeben sein[151]). Zur Geltendmachung des Rückerstattungsanspruches ist der Steuerschuldner, der die Steuer erlegt hat, berechtigt[152]). Der Fiskus kann gegen diesen Anspruch mit Forderungen, die ihm gegen den Berechtigten zustehen, aufrechnen.

3. Zur Frage der unterschiedlichen Besteuerng des einheimischen und des eingeführten Bieres.

Ein Vorfall in einer Gemeinde gibt Veranlassung, grundsätzlich zu der Frage Stellung zu nehmen, ob eine unterschiedliche Besteuerung von einheimischem und in das Gemeindegebiet eingeführtem Bier zulässig ist. Die Finanzbehörde der Gemeinde X hatte auf Antrag eines gemeindeansässigen Brauereibundes für einen gewissen Zeitabschnitt die Biersteuer für Starkbier von 9,— auf 6,— RM je hl unter der Voraussetzung herabgesetzt, daß der Lieferungspreis bei Einrechnung von Reichs- und Gemeindebiersteuer 54,— RM je hl nicht übersteigen würde. Dagegen wendete sich ein auswärtiger Brauereiverband, indem er auf die durch diese Regelung erfolgte einseitige Bevorzugung der einheimischen Brauerei hinwies. Durch die höheren Versandkosten der eingeführten Starkbiere mußte, um in den von der Finanzbehörde gesteckten Grenzen zu bleiben, der Herstellungspreis gedrückt werden. Dies sei untragbar. Die Vorstellungen des auswärtigen Verbandes hatten zur Folge, daß die Genehmigung eines Versandkostenzuschlages zu dem Lieferungspreis von 54,— RM je hl Starkbier gegeben wurde. Damit gaben sich aber die interessierten Kreise nicht zufrieden. Das Aufsuchen von Kundschaft durch im Gemeindebezirk X ansässige Vertreter erhöhe naturgemäß den Lieferungspreis gegenüber dem der örtlichen Brauereien, die sofort an feste Kunden liefern können. Es sei daher für die auswärtigen Brauereien unmöglich, den von der Finanzbehörde der Gemeinde X festgesetzten Höchstlieferungspreis einzuhalten.

Streng genommen kann bei dem geschilderten Fall von einer verschiedenen Besteuerung im eigentlichen Sinne nicht gesprochen werden, da die Gemeindebiersteuerermäßigung sowohl dem eingeführten als auch dem einheimischen Starkbier zugute kommen sollte. Praktisch ist dieser Erfolg aber durch die Verknüpfung mit einem begrenzten Lieferungspreis vereitelt worden. Die auswärtigen Brauereien müssen um den gleichen Grad der Konkurrenzfähigkeit gegenüber den ortansässigen Brauereien zu behalten, den Herstellungspreis senken, oder einen Teil der Mehrkosten selbst tragen. Dies wirkt sich für die eingeführten Starkbiere so aus, als ob auf ihnen im Gegen-

151) Fischer, a.a.O. S. 432.
152) RFH v. 21. 1. 20. i. DStZ Nr. 8 S. 281; RFH vom 10. 2. 22. — II A 549. 21 — ABB; RFH Bd. 28, S. 137.

satz zu den einheimischen Bieren eine höhere GBSt liege. Eine verschiedene Besteuerung dürfte jedoch, auch wenn sie nur indirekt zur Geltung kommt, unzulässig sein. Für die Höhe der Steuersätze ist einzig und allein der Stammwürzengehalt der Biere maßgebend, nicht der Hersteller- oder Lieferpreis. Die Bemessung nach dem letztgenannten Preis würde der Erhebung eines verbotenen Einfuhrzolles gleichkommen. Das Preußische Oberverwaltungsgericht führt in einer Entscheidung vom 20. Januar 1925 — II C 59. 24 —[153]) dazu aus, daß es mit den reichsrechtlichen Bestimmungen nicht zu vereinbaren sei, wenn der Herstellungsort des Bieres für die Steuerhöhe den Ausschlag gebe. Eine bestimmte örtliche Ware lediglich wegen ihres Herstellungsortes steuerlich zu begünstigen, sei nicht angängig. Auch dieses Urteil läßt erkennen, daß für das Vorgehen der Finanzbehörde der Gemeinde X keine rechtliche Handhabe vorhanden ist. Der Wunsch nach einer steuerlichen Bevorzugung der einheimischen Bierindustrie mag ja zu verstehen sein, darf aber nicht dazu führen, auswärtigen Bierlieferanten die Konkurrenzmöglichkeit zu nehmen oder sie — wie im vorliegenden Falle — durch Preislimitierung praktisch vom einheimischen Markt zu vertreiben.

IV. Die Umsatzsteuerpflicht.

Eine andere Frage des Gemeindebiersteuerrechtes betrifft die Umsatzsteuerpflicht. Hat eine Brauerei von der GBSt Umsatzsteuer, also eine Steuer von einer Steuer zu entrichten?

Nach § 5 UStG vom 16. Okt. 1934 wird der Umsatz nach dem vereinnahmten Entgelt bemessen. Zu dem umsatzsteuerpflichtigen Entgelt gehören jedoch nach Abs. 3 derselben Vorschrift diejenigen Beträge nicht, die der Unternehmer im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt. Das Gesetz spricht in einer Klammerdefinition von durchlaufenden Kosten. Die Beantwortung der oben gestellten Frage wird also von der Entscheidung abhängen, ob es sich bei der GBSt um durchlaufende, abzugsfähige Posten handelt oder nicht. Der Reichsfinanzhof hat in ständiger Rechtsprechung den Grundsatz vertreten, daß sogenannte indirekte Abgaben, die anläßlich des Umsatzes von Waren den Leistenden treffen, das umsatzsteuerpflichtige Entgelt nicht erhöhen[154]). Nicht der Betrag, den der Leistende behalten kann, kommt als Entgelt in Betracht, sondern der Betrag, den der Abnehmer im ganzen aufwenden muß, um die Lieferung zu bekommen[155]). Hierbei spielt es keine Rolle, ob der Leistende die indirekte Abgabe in das Entgelt für die Leistung einrechnet oder gesondert in Rechnung stellt[156]). Nach der Auffassung des Reichsfinanzhofes gehört also zum Entgelt alles, was der Leistungsverpflichtete vom Leistungsempfänger gewährt erhält

153) ABB.
154) RFH v. 1. 12. 27. i. Mitt. 28 S. 261.
155) RFH Bd. I S. 138.
156) RFH Bd. 8 S. 174.

und zwar einschließlich derjenigen Beträge, die der Leistungsverpflichtete an Dritte weitergibt[157]).

Ausschlaggebend bei dieser grundsätzlichen Stellungnahme des Reichsfinanzhofes ist die Feststellung, daß nur diejenigen indirekten Abgaben das Entgelt erhöhen, die den „Leistenden treffen". Es kommt m. a. W. auf die Steuerpflicht der Brauerei an; denn nur dann erhöht die GBSt das umsatzpflichtige Entgelt, wenn mit der Zahlung eine eigene Steuerschuld abgelöst wird[158]). Hat dagegen die Brauerei von dem Leistungsempfänger Beträge vereinnahmt, durch deren Weiterleitung sie die Schuld eines Kunden gegenüber einem Dritten, mithin eine fremde Schuld begleicht, so gehören diese Beträge nicht zum Entgelt. Es handelt sich hier um durchlaufende Posten[159]). Somit kann gefolgert werden, daß die gemeindebiersteuerpflichtige Brauerei auch zur Zahlung der Umsatzsteuer verpflichtet ist. Wann sie als Steuerschuldnerin der GBSt anzusehen ist, läßt sich aus § 1 der Verordnung vom 18. März 1933 entnehmen[160]). Danach darf eine Steuer auf den örtlichen Verbrauch von Bier (GBSt) nur von dem Hersteller des Bieres oder demjenigen erhoben werden, der Bier in die Gemeinde einführt. Es ist also eine Hersteller- und eine Einführsteuer zu entscheiden. Wird die Brauerei als Herstellerin des Bieres zur Steuer herangezogen, so ergibt sich aus den vorstehenden Erörterungen ohne weiteres, daß sie von der GBSt auch Umsatzsteuer zu bezahlen hat, begleicht sie doch in diesem Falle eine eigene Schuld.

Zweifel über die Umsatzsteuerpflicht können nur in den Fällen entstehen, in denen die Brauerei nicht steuerpflichtig ist. Hierher gehören vor allem die Fälle, in denen die Brauerei nicht als Einführer zur GBSt herangezogen wird, sich aber bereit erklärt hat, die Steuer für Rechnung des Einführers an die Gemeinde vorzuschießen. Unter Verwendung der vom Reichsfinanzhof ausgesprochenen Grundsätze müßte sich auch unter solchen Umständen eine Umsatzsteuerpflicht der Brauerei ergeben. Dieses Ergebnis würde aber dem oben vertretenen Standpunkt, daß nur die gemeindebiersteuerpflichtige Brauerei zur Umsatzsteuer herangezogen werden kann, nicht entsprechen. Das Kriterium muß auch hier in der Pflicht der Brauerei, die Biersteuer als eigene Schuld zu zahlen, liegen[161]). Wann die Brauerei bei Einführung von Bier steuerpflichtig ist, hängt wiederum von der Einführerfrage ab. Die früheren Ausführungen über den Einführerbegriff lassen erkennen, daß in neuerer Zeit erstmalig durch das Oberverwaltungsgericht Jena[162]) für Thüringen die gesamt-

---

157) RFH Bd. 1 S. 141; Bd. 7 S. 307; Bd. 11 S. 344.

158) RFH v. 28. 4. 25 i. RStBl. 25 S. 110; Popitz a.a.O. S. 750.

159) Beck a.a.O. S. 183; Popitz a.a.O. S. 750; Plückebaum a.a.O. S. 245; RFH v. 1. 12. 27 i. Mitt 28 S 261; RFH v. 4. 11. 32 i. Reichsanz. Nr. 307 v. 31. 12. 32.

160) RGBl. 33 S. 115.

161) RFH v. 28. 4. 25 i. RStBl. 25, S. 110.

162) Thüring. OVG v. 9. 9. 31 — C 36. 31 — i. Einlage z. Denkschrift „Begriff des Einführers", S. 26.

schuldnerische Haftung von Brauerei und Empfänger bei Einführung von Bier in die Gemeinde festgestellt worden ist. Diesem Urteil hat sich dann das Preußische Oberverwaltungsgericht in der Entscheidung vom 15. 11. 32[163]) angeschlossen. Es kann also für große Teile des Reichsgebietes von einer gesamtschuldnerischen Haftung von Brauerei und Empfänger gesprochen werden. Ist die Gesamtschuld noch besonders in der einzelnen Steuerordnung eindeutig festgelegt, so wäre die Brauerei in jedem Falle der Einfuhr von Bier in eine fremde Gemeinde gemeindebier- und damit auch umsatzsteuerpflichtig. Dies jedoch nur bei klarer, unmißverständlicher Fixierung der Gesamtschuld in der konkreten Steuerordnung. Fehlt sie — ist m. a. W. eine Auslegungsmöglichkeit gegeben — so kann der Reichsfinanzhof, der an die Erkenntnisse der einzelnen Verwaltungsgerichte nicht gebunden ist, den Einführerbegriff nach seinem eigenen Ermessen interpretieren. Tatsächlich hat auch der Reichsfinanzhof in der Einführerfrage eine von der Verwaltungsgerichtsrechtsprechung abweichende Stellung eingenommen. In den Urteilen vom 4. Nov. 1932[164]) und 8. Februar 1935[165]) stellte es der Reichsfinanzhof auf den Runderlaß des Preußischen Innenministeriums vom 28. Mai 1927 — II B 5798 —[166]) ab, in dem als Einführer in erster Linie die in dem Gemeindebezirk wohnende Person — für gewöhnlich also nicht die Brauerei — angesehen wurde. Der Reichsfinanzhof hielt diesen Erlaß für bindend. Wörtlich heißt es in der Entscheidung vom 4. Nov. 1932: „Der Runderlaß vom 28. Mai 1927 ist für die Einführung der GBSt im Aufsichtswege als Richtlinie gegeben worden. Die darin vertretene Auffassung über den Einführerbegriff ist zwar lediglich Verwaltungsanordnung, bindet aber als solche die beteiligten Gemeinden und Aufsichtsbehörden bei der Erhebung der GBSt. Es ist davon auszugehen, daß die Gemeindebiersteuerordnungen das Wort ‚Einführer' in diesem Sinne anwenden". Wenn die genannten Entscheidungen auch angreifbar erscheinen, weil sie dem preußischen Runderlaß eine allgemein verbindliche Wirkung beilegten, so stellen sie doch zur Zeit für preußische Verhältnisse verbindliche, in der Praxis zu beachtende Richtlinien auf. Ebenso verhält es sich mit einem weiteren Urteil des Reichsfinanzhofes vom 25. Mai 1934[167]), in dem für Hessen der Einführerbegriff ähnlich wie in Preußen ausgelegt wurde. Eine derartige Auslegung hat natürlich nur da Bedeutung, wo die bestimmte Steuerordnung eine Auslegung gestattet. Ganz allgemein wird sich feststellen lassen:

Es kommt darauf an, welche Bestimmungen in der jeweiligen Steuerordnung hinsichtlich des Einführers getroffen sind. Ist die Gesamtschuld normiert, so ist die Brauerei — auch in Preußen und Hessen — umsatzsteuerpflichtig. Ist dagegen ohne nähere Erläuterung nur vom Einführer schlechthin gesprochen, so greift in Preußen und

163) RuPrVwBl. Bd. 45, S. 14.
164) RStBl. 33 S. 293.
165) RStB. 35 S. 845.
166) MBliV 27 S. 575.
167) Allg. Brau- und HopfZ Nr. 144 v. 15. 9. 34.

Hessen die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes durch, d. h. die Brauerei braucht keine Umsatzsteuer zu entrichten. Für die übrigen Länder muß mangels einer besonderen Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes die einzelne Mustersteuerordnung bzw. die Rechtsprechung der Verwaltungsgerichte maßgebend sein. In Sachsen (durch die Mustersteuerordnung vom 24. Sept. 1930[168]), § 4) und in Thüringen (OVG Jena vom 17. Aug. 1932 — C 98. 32[169]) —) ist beispielsweise die Art der Einführung ausschlaggebend. Die auswärtige Brauerei ist nur Steuerschuldner, wenn sie das Bier mit eigenem Wagen in die Gemeinde einführt[170]). In diesem Falle ist mit der Gemeindebiersteuerpflicht auch eine Umsatzsteuerpflicht gegeben. In Bayern wird nach § 2 in Verbindung mit § 5 der Mustersteuerordnung vom 14. Nov. 1932[171]) der Bierempfänger als Steuerschuldner angesehen, die auswärtige Brauerei als selbstschuldnerische Bürgin, deren Haftung nach 1½ Monaten erlischt. Zahlt die auswärtige Brauerei die GBSt als selbstschuldnerische Bürgin, so betrachten die Finanzämter den Gemeindebiersteuerbetrag nicht als durchlaufenden Posten, sondern ziehen ihn zur Umsatzsteuer heran. Für württembergische Verhältnisse gilt die Mustersteuerordnung vom 28. Aug. 1930[172]) in der abgeänderten Fassung vom 24. 4. 34. Durch die Änderung ist der Satz „Einführer ist der, für dessen Rechnung das Bier in die Gemeinde eingeführt wird" gestrichen worden. Die Praxis der württembergischen Finanzämter geht nunmehr dahin, die Brauerei auf Grund der Abänderung als Gemeindebiersteuerschuldner und damit auch als Umsatzsteuerschuldner anzusehen. Ob es bei dieser Regelung verbleibt, ist noch nicht entschieden, da über die Auslegung des Einführerbegriffes zur Zeit ein Verwaltungsstreitverfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof Stuttgart schwebt. Die badische Mustersteuerordnung vom 8. 11. 30[173]) betrachtet als Einführer denjenigen, für dessen Rechnung das Bier in dem Gemeindebezirk eingeführt wird. Da dies nur ausnahmsweise auf die Brauerei zutrifft, kann grundsätzlich eine Umsatzsteuerpflicht verneint werden. Für Gemeinden über 8000 Einwohner gilt insofern eine Sonderregelung, als sie durch Ziffer 2 des Runderlasses vom 4. 2. 31[174]) ermächtigt sind, als Einführer die Lieferfirma (Brauerei, Depothalter usw.) in ihren Steuerordnungen zu bezeichnen. Von dieser Ermächtigung haben die größeren Gemeinden durchweg Gebrauch gemacht, so daß in Baden meist eine Umsatzsteuerpflicht der Brauereien bei größeren Gemeinden gegeben ist.

---

168) Vgl. Anm. 57.
169) ABB.
170) In Sachsen besteht eine Bürgschaft der auswärtigen Brauerei gegenüber dem Gastwirt, wenn das Bier durch die Brauerei auf eigenem Wagen in die Gemeinde eingeführt wird.
171) Vgl. Anm. 54.
172) Vgl. Anm. 68.
173) Vgl. Anm. 55.
174) Bad. Ges. u. Verordnungsblatt, S. 199.

In der Absicht, die Unklarheit über die Umsatzsteuerpflicht möglichst zu beheben, haben viele Brauereien mit Gemeinden Vereinbarungen getroffen, die unter Ausschaltung der konkreten Steuerordnung die freiwillige Zahlung der GBSt festlegten. Die Brauerei sollte dabei nicht selbst Steuerschuldnerin sein, sondern nur die Zahlung und die Abrechnung der Steuer für ihre Abnehmer übernehmen. Die Zulässigkeit solcher Gemeindebiersteuerabkommen ist durch eine Reihe von Landesfinanzämtern anerkannt worden, so u. a. durch Erlasse des Landesfinanzamtes (LFA) Stuttgartt vom 8. 4. 27[175]), des LFA Köln vom 15. 2. 35 und des LFA Münster vom 7. 11. 35. Ist durch eine solche Vereinbarung eine Regelung dahin erfolgt, daß die Brauerei für die GBSt als eigene Schuld nicht zu haften braucht, sondern sie nur für Dritte vorschießt oder abführt, so sind die Beträge durchlaufende, abzugsfähige Posten, die der Umsatzsteuer nicht unterliegen.

Die Anwendung der oben gekennzeichneten Grundsätze auf den Fall, daß eine auswärtige Brauerei eine innerhalb der Gemeinde gelegene Niederlage mit Bier beliefert, macht zweierlei Unterscheidungen notwendig. Einmal die Lieferung an einen selbständigen Verleger, der in keinem Angestelltenverhältnis zur Brauerei steht und ferner der Versand an eine der Brauerei gehörende Niederlage. Der Reichsfinanzhof[176]) hat die Umsatzsteuerpflicht der Brauerei bei Versendung an einen unabhängigen Bierverleger verneint, da er im Gegensatz zu der Rechtsprechung des Preußischen Oberverwaltungsgerichtes die Brauerei nicht als Einführer ansah. „Etwas anderes sei es nur, wenn der Absatz in der Gemeinde erst aufgesucht werde." Die Auslegung des Einführerbegriffes durch den Reichsfinanzhof beruht auch hier auf der falschen Beurteilung der Bedeutung des schon erwähnten Ministerialerlasses vom 28. Mai 1927. Trotzdem ist an dieser den Brauereien günstigen Entscheidung festzuhalten, da der Reichsfinanzhof bezüglich der Umsatzsteuer ausschließliche Zuständigkeit besitzt.

Die zweite Alternative dürfte zu einer Umsatzsteuerpflicht der auswärtigen Brauerei führen. Zwar hat der Reichsfinanzhof[177]) zu der Frage der Umsatzsteuerpflicht bei Belieferung einer brauereieigenen Niederlage nicht ausdrücklich Stellung genommen. Die Praxis der Finanzämter hat aber in dieser Richtung die Rechtslage geklärt. Die Finanzämter gehen von der richtigen Erwägung aus, daß die Brauerei bei Versendung von Bier an eine von ihr selbst betriebene Niederlage am Akt der Einfuhr als Absender oder Empfänger mitwirkt[178]) und deshalb Einführer mit den sich daraus ergebenden Folgen für die Umsatzsteuer ist. Die Brauerei führt unter diesen Umständen gewissermaßen an sich selbst ein, weil die Niederlage einen Bestandteil ihres Unternehmens bildet. Ist sie aber Einführer, so unterliegt sie auch der Umsatzsteuer.

175) Allg. Brau- und HopfZ Nr. 16 v. 20. 1. 31.
176) RFH v. 8. 5. 35 i. RStBl. 35 S. 845.
177) RFH v. 4. 11. 32 in RStBl. 33 S. 293.
178) ebenso thür. OVG v. 3. 4. 35 in Mitt. 35 S. 137.

B. AUSBLICK.

MÖGLICHKEITEN ZUR UMGESTALTUNG DER GBST.

Die vorstehenden Ausführungen dürften gezeigt haben, daß auf dem Gebiete des Gemeindebiersteuerrechtes nicht nur zahlreiche Unklarheiten bestehen, die in der Praxis häufig zu Differenzen führen, sondern auch eine Reihe von Unbilligkeiten vorkommen, die eine Neuordnung der Materie notwendig erscheinen lassen. Tatsächlich wird seit Jahren vornehmlich von den interessierten Brauereikreisen auf eine Neugestaltung bzw. eine Beseitigung der GBSt mit Nachdruck hingewirkt. Die Verbände weisen darauf hin, daß die Besteuerung des Bieres durch das Reich und die Gemeinden eine ungerechtfertigte Doppelbesteuerung darstelle, die dem Grundsatz der Gerechtigkeit und Gleichheit im Steuerrecht widerspreche. Ferner halten sie die Sätze der GBSt mit Rücksicht auf den dadurch bedingten hohen Bierpreis und die damit verbundene Konsumdrosselung für unangemessen. Die Steuerhöhe entspreche in keiner Weise der größtenteils schwachen Kaufkraft des konsumierenden Publikums. In diesem Zusammenhang wird auf die in steuerlicher Hinsicht günstigere Stellung mancher Getränke wie z. B. Wein verwiesen. Weiterhin machen sie auch auf die Möglichkeit einer Steuerhinterziehung bei der Einfuhr aufmerksam. Eine solche Hinterziehung werde durch den zur Zeit geltenden Rechtszustand, der die Entstehung der Steuerschuld an den „örtlichen Verbrauch" des Bieres, d. h. die Einführung in die Gemeinde knüpft, sehr erleichtert, da es sich praktisch nicht durchführen lasse, auf jeder Anmarschstraße und jedem Bahnhof dauernd Zollbeamte zu postieren. So habe sich in den Jahren 1930—32 infolge der sinkenden Steuermoral ein System von Steuerhinterziehungen in Gestalt von Schwarzlieferungen bilden können, durch welche das ehrbare Brau- und Gastwirtsgewerbe empfindlich geschädigt worden war. Der „örtliche Verbrauch" stelle ein völlig veraltetes Merkmal dar und verdiene ebenso beseitigt zu werden wie die zahlreichen unsichtbaren Zollschranken an den Gemeindegrenzen [179]). Nicht zuletzt heben die Verbände die sehr hohen Kosten hervor, die durch die Erhebung der GBSt mittels eines eigenen Finanzapparates der Gemeinden entstehen.

Für die Umgestaltung der GBSt kommen nur zwei Wege in Betracht. Einmal ließe sich die Steuer in ein allgemeines Getränkebesteuerungssystem eingliedern. Dadurch würde mit der Sonderstellung der Biersteuer, die zur Zeit als einzige Steuer aus dem Rahmen der allgemeinen Getränkebesteuerung herausgenommen ist, gebrochen und ein Rechtszustand wieder hergestellt, wie er in den Jahren 1923—27 Geltung gehabt hat. Die Eingliederung der GBSt in ein alle Getränke fassendes Getränkesteuersystem könnte eine natürliche Preisrelation des Bieres zu den anderen Getränken herbeiführen und

179) Koppe a.a.O. i. Beilage zum „Deutschen Volkswirt" Nr. 48 v. 31. Aug. 34.

auf diese Weise einer Abwanderung des Konsumenten von dem hochbesteuerten Bier zu den preiswerter erscheinenden anderen Getränken einen wirksamen Riegel vorschieben. Wird damit einer rückläufigen Absatzbewegung entgegengearbeitet, so hat dies zugleich günstige Auswirkungen für diejenigen Wirtschaftszweige zur Folge, die als Lieferanten des Braugewerbes in Frage kommen. Es ist hier nur an die Mittlerstellung des Braugewerbes als Erteiler zahlreicher Aufträge an Landwirtschaft, Industrie und Gewerbe zu erinnern.

Neben einem derartigen Einbau der GBSt in ein Getränkesteuersystem wäre andererseits — unter Beseitigung der GBSt als gemeindliche Verbrauchsabgabe — ihre Verschmelzung mit der Reichsbiersteuer denkbar. Diese Möglichkeit ist wiederholt zum Gegenstand eingehender Erörterungen gemacht worden. So stand beispielsweise im Jahre 1934 bei Verhandlungen mit dem Reichsfinanzministerium ein Vorschlag zur Debatte, der unter Abschaffung der GBSt in ihrer alten Form einen Zuschlag von 2,— RM je hl auf die Reichsbiersteuersätze vorsah, gleichzeitig aber mit der Verpflichtung für die Brau und Gastwirtsgewerbe verbunden war, die Bierausschankpreise um den doppelten Betrag der örtlichen Steuerlastsenkung herabzusetzen [180]). Die Verreichlichung der GBSt begegnet allerdings einer Schwierigkeit, die in der Errechnung eines geeigneten Überweisungsschlüssels liegt. Würden nämlich alle Gemeinden prozentual gleichmäßig berücksichtigt, so hätte dies einen Ausfall für diejenigen Gemeinden zur Folge, die bisher eine hohe GBSt erhoben haben. Die Schwierigkeiten der Errechnung einer allen Interessen gerecht werdenden Verteilungsformel dürfte indessen im Hinblick auf andere kompliziertere Steuerarten nicht unüberwindlich sein. So ließe sich eine gleichmäßige, nach dem örtlichen Bierumsatz gestaffelte Überweisung in Erwägung ziehen, sofern es überhaupt ratsam erscheint, eine neue Überweisungssteuer einzuführen. Das Reich würde dann gehalten sein, das im Gemeindehaushalt durch Verreichlichung der GBSt entstehende Defizit in jedem Falle zu decken, eine Verpflichtung, der in Zeiten eines gesteigerten Finanzbedarfes des Reiches nur bedingt Genüge geleistet werden kann. Abgesehen von diesem Bedenken hätte aber die Verreichlichung der GBSt durch Beseitigung des gemeindlichen Steuererhebungsapparates eine nicht zu unterschätzende Rationalisierung des Steuerwesens zur Folge.

Wie jedoch die Lösung auch im einzelnen ausfallen mag, sie hat mit einem Rechtszustand aufzuräumen, der eine Erhebung der GBSt in einer Art zuläßt, die eher an eine mittelalterliche Torakzise als an eine moderne Verbrauchsabgabe erinnert.

---

180) Tätigkeitsbericht d. BB 33/34, S. 17.

LEBENSLAUF

Als Sohn des württembergischen Offiziers Walther Jobst und seiner Ehefrau Paula geb. Schröder, wurde ich am 27. 5. 1911 in Berlin geboren.

Vom Jahre 1917 ab besuchte ich die Schule und bestand am 11. 3. 30 nach mehrfachem Schulwechsel die Reifeprüfung in Berlin.

Danach wählte ich das Chemiestudium und bezog die Technische Hochschule in Stuttgart. Im Herbst 1930 begann ich an der Universität Berlin Rechtswissenschaften zu studieren und legte am 18. 7. 34 die erste juristische Staatsprüfung ab.

Am 21. 8. 34 wurde ich zum Referendar im Kammergerichtsbezirk ernannt.

Im Frühjahr 1935 entschloß ich mich, in Halle zu promovieren. Nach Annahme der schriftlichen Arbeit durch die Fakultät fand die mündliche Doktorprüfung am 5. 3. 36 in Halle statt.

Den Herren Professor Dr. Bilfinger (Halle-Heidelberg) und Syndikus Dr. Lubke (Wirtschaftsgruppe Brauerei Berlin) möchte ich an dieser Stelle für die Anregung und liebenswürdige Unterstützung der Arbeit herzlich danken.